

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки і менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

Клепач Костянтин Юрійович

Особливості обліку, аналізу і контролю витрат на будівництво
/Peculiarities of accounting, analysis and control of construction costs.

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

Магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового
бізнесу

Магістерська робота

Виконав студент групи

ОПЗм-21

К.Ю. Клепач

Науковий керівник:

к.е.н. доцент О.П. Завитій

Магістерську роботу допущено до захисту:

“__” _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

_____ **Р.Ф.Бруханський**

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретико-методичні аспекти обліку у будівельних організаціях аудит та аналіз їх діяльності.....	7
1.1. Економічна сутність особливостей діяльності будівельного підприємства.....	7
1.2. Методичні підходи щодо обліку і аудиту в умовах трансформації перетворень в економіці.....	22
Висновки до розділу 1.....	27
Розділ 2. Особливості організації і методики обліку у будівельних організаціях.....	28
2.1. Документування господарських операцій з обліку у будівельних організаціях.....	28
2.2. Особливості організації і методики фінансового обліку у будівельних організаціях.....	34
2.3. Особливості організації і методики управлінського обліку у будівельних організаціях.....	52
2.4. Шляхи удосконалення організації і методики обліку у будівельних організаціях.....	61
Висновки до розділу 2.....	69
Розділ 3. Особливості організації і методики економічного аналізу та контролю діяльності будівельних організацій.....	70
3.1. Організаційно-інформаційна модель аналізу діяльності будівельних організацій.....	70
3.2. Особливості організації і методики загального та факторного аналізу діяльності у будівельній організації.....	74
3.3. Особливості організації і методики контролю діяльності будівельної організації.....	94
3.4 Застосування комп'ютерних технологій в будівельних організаціях.....	103
Висновки до розділу 3.....	107
Висновки і пропозиції.....	108
Список використаної літератури.....	112

Вступ

Актуальність теми. Будівництво є однією з найбільш розвинутих галузей національної економіки. Саме на долю будівництва припадає значна частка інвестицій у вигляді капітальних вкладень.

Слід зазначити, що під терміном "будівництво" розуміється як нове будівництво, реконструкція, так і розширення, технічне переоснащення діючих підприємств, будівель і споруд, капітальні ремонти.

Розвиток будівництва тісно пов'язаний із станом загальноекономічного розвитку національної економіки в цілому. Якщо у недалекому минулому спостерігався спад національної економіки та відповідно зменшення вкладень в будівельну галузь, то сучасний стан розвитку господарського комплексу в Україні передбачає значні темпи зростання будівництва. Поновлення роботи промислових підприємств потребує їх реконструкції та модернізації, зростання добробуту населення призводить до значних капіталовкладень в приватний сектор будівництва.

Успішне функціонування будь-якого підприємства, в тому числі і будівельного, забезпечення рентабельної діяльності в умовах ринкових взаємовідносин з партнерами з постачання виробничими ресурсами, реалізації товарів, робіт, послуг, а також необхідність точних і своєчасних взаєморозрахунків з ними і фінансово-банківськими органами, вимагає організації в них чіткої системи бухгалтерського обліку, контролю і звітності.

Слід зауважити, що облік в будівництві є досить специфічним. Це пояснюється багатьма причинами.

Так, у будівельній галузі існує декілька способів організації та виконання робіт: підрядний, який передбачає виконання всіх будівельних робіт підрядною організацією; господарський, який передбачає виконання будівельних робіт власними силами підприємства-забудовника; змішаний, при якому частина будівельних робіт виконується підрядником, частина - підприємством-забудовником.

Кожний з цих способів передбачає свої особливості бухгалтерського та податкового обліку, а також контролю. Враховуючи важливість питання регулюванню правовідносин між підрядником та замовником присвячені розділи Цивільного та Господарського кодексів України.

Процес ведення обліку будівельного виробництва регламентується не тільки П(С)БО 16 "Витрати" , що визначає методологічні засади формування інформації про витрати підприємства, а й такими специфічними нормами будівельного обліку як П(С)БО 18 "Будівельні контракти" , Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, Правила визначення вартості будівництва .

Будівництво - складний процес, що потребує численних погоджень, тому що регламентований він великою кількістю нормативної документації, в тому числі Державними будівельними нормами.

На сьогодні як у будівельних організацій (підрядників), так і у забудовників (замовників) виникає безліч питань щодо ціноутворення, бухгалтерського обліку, оподаткування, звітності та інших питань, що стосуються фінансово-господарської діяльності при веденні будівельних робіт. Дослідженню питань обліку витрат присвячені праці українських вчених: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, Ю.А. Вериги, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, З.В.Задорожного, Я.Д. Крупки, М.С. Пушкаря, В.С. Рудницького, В.В. Сопка, Б.Ф. Усача, М.Г. Чумаченка, С.І. Шкарабана та інших, а також зарубіжних вчених: П.С. Безруких, М.А. Вахрушиної, Т.П. Карпової, К. Друрі, В.Б. Івашкевича, Р.С. Каплана, Б.Є. Нідлза, В.Ф. Палія, Т. Скоуна, А. Яругової та інших.

Саме тому, розкриття теми магістерської роботи є актуальним в двох аспектах. По-перше, у зв'язку із значними темпами розвитку будівельної галузі в Україні, по-друге, у зв'язку з тим, що оптимальна організація обліку, аналізу і аудиту будівельної діяльності є однією з найважливіших складових успішної діяльності будівельного підприємства.

Мета і завдання дослідження. Метою є пошуки шляхів удосконалення обліку, аналізу та контролю будівельної діяльності.

Основними завданнями є: вивчення теоретичних аспектів дослідження обліку, аналізу та контролю будівельної діяльності, надання оцінки інформаційним джерелам з обліку та контролю будівельної діяльності; дослідження організації та методики обліку, аналізу та контролю будівельної діяльності; визначення необхідності застосування автоматизації обліку при здійсненні облікових та контрольних робіт; формування висновків та пропозицій з цих питань в умовах ринкової економіки України та реалізації їх на практиці; розробка пропозицій щодо удосконалення обліку, аналізу і контролю діяльності будівельного підприємства.

Предметом дослідження є: методологічні аспекти обліку у будівельних організаціях аудит та контроль їх діяльності.

Об'єктом дослідження виступає діяльність на будівельному підприємстві

Методи дослідження. Обґрунтування результатів роботи проведене з використанням загальнонаукових і спеціальних методів: спостереження, вимірювання, аналітичних групувань, аналізу й синтезу, абстрагування й конкретизації, аналогії та порівняння.

Практичне значення одержаних результатів. Обґрунтовані у роботі результати формують наукову основу для практичного вирішення щодо організації і методики обліку в будівельних організаціях.

Наукова новизна одержаних результатів. Проведене дослідження дало змогу вивчити діючу методику обліку та проблеми, пов'язані з удосконаленням формування інформаційних ресурсів щодо доходів і витрат на підприємствах будівельної організації. Основні результати проведеного дослідження, які становлять новизну, полягають у такому:

- охарактеризовано методичні підходи щодо обліку і аудиту в умовах трансформаційних перетворень в економіці;

- досліджено та уточнено організацію і методику фінансового обліку в будівельних організаціях;
- вивчено методику та організацію економічного аналізу та контролю діяльності будівельної організації ;

Публікації за результатами дослідження. Оpubліковано тези за матеріалами Всеукраїнської конференції «Розвиток науки та бізнесу в умовах глобалізації» та Національної науково-практичної конференції «Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи»

Інформаційною базою дослідження є законодавчо-нормативні й інструктивні документи України, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених, спеціалізовані періодичні видання, матеріали науково-практичних конференцій та семінарів, офіційні статичні дані та дані фінансової звітності й аналітичного обліку підприємств.

Обсяг і структура дипломної роботи. Робота викладена на 119 сторінках комп'ютерного тексту, і складається із вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаної літератури, таблиць, рисунків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУУ БУДІВЕЛЬНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ АУДИТ ТА АНАЛІЗ ЇХ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Економічна сутність особливостей діяльності будівельного підприємства

Будівельне виробництво-це галузь матеріального виробництва, в якій відбувається нове будівництво, реконструкція та розширення діючих основних засобів [40]. Існує два способи будівництва:

- підрядне – облік будівельного виробництва проводить будівельно-монтажне підприємство;
- господарське.

В будівництві облік проводять як замовник так і підрядник, де замовник обліковує повну собівартість об'єкту, а підрядник тільки вартість будівельно-монтажних робіт.

Всі будівельні організації поділяються на: загальнобудівельні, які виконують основну масу будівельних робіт, ведуть розрахунки з замовниками та підрядниками; спеціальні, які виконують наступні види робіт: штукатурні; електротехнічні; забезпечують роботу техніки.

Облік будівельного виробництва значно залежить від його особливостей, а саме:

1. значний термін виробничого циклу (від 2-х до 5-ти років, де накопичуються значні розміри незавершеного виробництва);
2. об'єкти будівельного виробництва знаходяться на великій відстані від відділу управління, або розкидані по великій території та постійно змінюють своє місце знаходження;
3. об'єкти будівельного виробництва знаходяться під відкритим небом, тому значний вплив має кліматичні умови, що приводить до втрат;

4. у будівельному виробництві велика трудомісткість та значні затрати ручної праці, що приводить до збільшення вартості робіт, які впливають на формування собівартості;
5. для будівельного виробництва характерна велика залежність від сумісників, субпідрядників, замовників, баз, постачальників, будівельних матеріалів.

Одним з найважливіших елементів бухгалтерського обліку в будівництві є облік будівельно-монтажних робіт та визначення їх собівартості [67]. З цією метою будівельні організації (під цим терміном ми розуміємо як спеціалізовані підприємства в будівництві, їх структурні підрозділи, так і структурні будівельні підрозділи підприємств, що займаються іншими видами діяльності) повинні використовувати ряд нормативних документів, регулюючих:

- ведення бухгалтерського обліку в будівельних організаціях;
- порядок визнання і відображення в обліку витрат на будівництво (витрат, пов'язаних з виконанням будівельних контрактів);
- класифікацію таких витрат, їх групування за економічними елементами;
- основи формування і визначення фактичної собівартості будівельно-монтажних робіт (калькуляція);
- визначення планової собівартості будівельно-монтажних робіт в цілях планування;
- порядок визнання і відображення доходів за будівельними контрактами;
- розкриття інформації про будівельні контракти в примітках до фінансової звітності.

У будівництві, як і в інших галузях національної економіки, застосовують договірні ціни. Згідно зі ст.12 Закону України від 03.12.00 р. № 507-XII «Про ціни і ціноутворення»(із змінами і доповненнями) «формування кошторисної нормативної бази, визначення порядку її застосування в будівництві, контроль за дотриманням замовниками, проектними, будівельно-монтажними організаціями та іншими учасниками інвестиційної діяльності нормативних документів і нормативів обчислення вартості будівництва об'єктів, що

споруджуються із залученням коштів Державного бюджету України, місцевих бюджетів, а також коштів державних підприємств, установ та організацій, здійснюється спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади з питань містобудування і архітектури». Реалізуючи цю вимогу Закону, Держбуд України розробив і затвердив Правила визначення вартості. Цей документ має «обов'язковий характер при визначенні вартості будівель (об'єктів), будівництво яких здійснюється із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств, установ і організацій державної власності». Для об'єктів, будівництво яких здійснюється за рахунок інших джерел фінансування, Правила визначення вартості мають рекомендаційний характер, а їх застосування обумовлюється контрактом. Правила застосовують (можуть застосовувати), незалежно від того, у який спосіб — підрядний, господарський або змішаний — здійснюють будівництво, їх можна застосовувати також для визначення вартості ремонтно-будівельних робіт, які виконуються на об'єктах промислового та іншого призначення з урахуванням відповідних галузевих і технологічних особливостей. У Правилах визначення вартості наведено:

- класифікацію підрядних робіт (п.3.1);
- детальну характеристику прямих і загально-виробничих витрат (пп.3.1.10), правила визначення загальновиробничих витрат (розділ 4) і переліки таких витрат;
- перелік титульних і нетитульних тимчасових споруд (пп.3.1.14);
- особливості включення до собівартості будівельно-монтажних робіт додаткових «сезонних» (пп.3.1.15) і супутніх (пп.3.1.16) витрат;
- порядок визначення «економічно обґрунтованої величини прибутку підрядної організації» (пп.3.1.18);
- основні принципи та порядок формування ціни тендерної пропозиції (п.3.2);
- види і характеристику договірних цін (п.3.3).

Численні додатки до правил визначення вартості допомагають складати кошторис грамотно і обґрунтовано, а сам факт використання для складання кошторису такого серйозного документа підтвердить солідність підприємства

— підрядника, і, у певних випадках допоможе уникнути розбіжностей із замовником.

Безумовно при визначенні вартості будівельних робіт не маловажну роль відіграє їх собівартість. Основними документами, які визначають економічну сутність поняття собівартості та специфіку формування собівартості у будівництві, є ряд Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а саме: П(С)БО 15 "Дохід", П(С)БО 16 "Витрати" [54] з врахуванням особливостей П(С)БО 18 "Будівельні контракти" [55], а також розроблені та затверджені Державним комітетом будівництва, архітектури та житлової політики України Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт від 07.05.2002 р. № 81 (надалі Методичні рекомендації № 81) [47]. Слід зауважити, що ці рекомендації не зареєстровані в Міністерстві юстиції України, тобто цей документ не є обов'язковим, але рекомендований до використання.

Слід також наголосити, що ці нормативні акти розроблені із врахуванням вимог Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.08.99 р. №996 (із змінами і доповненнями) [29], який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні.

Згідно Методичних рекомендацій № 81 [47] собівартість будівельних робіт - це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт із використанням в процесі будівельного виробництва машин, механізмів, устаткування, матеріальних, трудових та інших виробничих ресурсів.

Собівартість будівельно-монтажних робіт може бути:

- плановою, яка включає витрати на виконання будівельно-монтажних робіт, що визначаються на підставі техніко-економічних розрахунків з використанням економічно обґрунтованих норм і нормативів затрат на виконання будівельно-монтажних робіт за умови нормальної потужності будівельної організації та дотримання планових

термінів будівництва, раціонального та ефективного використання виробничих ресурсів та вимог до якості будівництва, а також інженерних розрахунків щодо підвищення організаційно-технічного рівня будівельного виробництва внаслідок впровадження заходів з нової техніки та технології, удосконалення його організації і управління, інших техніко-економічних чинників;

- фактичною, яка включає фактичні витрати будівельної організації на виконання будівельно-монтажних робіт та цих Методичних рекомендацій.

Планування та бухгалтерський облік витрат, що включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, здійснюється за об'єктами витрат.

Хоча П(С)БО 18 “Будівельні контракти” [55] передбачає в якості об'єкта окремий контракт, але Методичними рекомендаціями № 81 [47] все ж визнається, що собівартість в будівництві може формуватися як відносно укладених контрактів, так і відносно об'єктів будівництва і навіть окремих видів будівельно-монтажних робіт.

Так, згідно Методичним рекомендаціям № 81 [47], відповідно до об'єктів витрат розрізняють:

1. Собівартість окремих видів будівельно-монтажних робіт-це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням на свій ризик і власними силами окремих видів будівельно-монтажних робіт на одному або декількох об'єктах будівництва, за одним або декількома будівельними контрактами;

2. Собівартість об'єкта будівництва - це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням на свій ризик і власними силами будівельно-монтажних робіт на конкретному об'єкті будівництва за весь період його будівництва;

3. Собівартість будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом - це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт, передбачених контрактом на будівництво, від дати укладання контракту до остаточного завершення контракту.

У табл. 1.1. представлено класифікацію і групування витрат будівельно-монтажних робіт.

Таблиця 1.1.

Класифікація і групування витрат будівельно-монтажних робіт

Ознака	Види витрат	Характеристика
За видом діяльності будівельної організації	Витрати основної діяльності	Витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням або реалізацією будівельно-монтажних робіт
	Витрати операційної діяльності	Витрати основної діяльності та інших видів діяльності будівельної організації, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю
	Витрати звичайної діяльності	Витрати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності
За місцем їх виникнення	Витрати основного виробництва	Витрати структурних підрозділів будівельної організації, які безпосередньо приймають участь у виконанні будівельно-монтажних робіт, включаючи витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва
	Витрати допоміжного виробництва	Витрати структурних підрозділів будівельної організації, які безпосередньо приймають участь у виконанні будівельно-монтажних робіт, включаючи витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва
	Витрати другорядних виробництв	Витрати структурних підрозділів будівельної організації, що безпосередньо не беруть участі у виконанні будівельно-монтажних робіт але їх продукція використовується при їх виконанні
За подібністю складу витрат	Елементи витрат	Сукупність однорідних за своїм економічним змістом витрат
	Статті витрат	Складові будь-якого елемента або декількох елементів
За способами включення	Прямі витрати	Витрати, які безпосередньо пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт і включаються у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт відповідних об'єктів витрат за прямою ознакою

	Загально-виробничі (непрямі) витрати	Непрямі витрати, що пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат і розподіляються між об'єктами витрат пропорційно базі розподілу, обраної будівельною організацією самостійно
За доцільністю їх витрачання	Продуктивні витрати	Витрати, що передбачені раціональною організацією та технологією виробництва
	Непродуктивні витрати	Витрати, що виникають через недосконалість організації виробництва, порушення технології тощо
	Надзвичайні витрати	Витрати, що виникли внаслідок стихійного лиха, техногенних аварій, надзвичайних подій, а також витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією таких наслідків
За ознакою відношення до вартості будівельного контракту (будівельно-монтажних робіт)	Витрати за будівельним контрактом	Витрати на виконання будівельно-монтажних робіт, які безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту (прямі витрати), а також витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва (загально-виробничі витрати)
	Витрати періоду	Витрати, які неможливо прямо пов'язати з конкретними контрактами (будівельно-монтажними роботами) і, відповідно, з доходами від контрактів (будівельно-монтажних робіт), для отримання яких вони були здійснені
Матеріальні затрати	Вартість сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектуючих виробів та напівфабрикатів, тари і тарних матеріалів, паливних і мастильних матеріалів, пари, води, енергії всіх видів та запасних частин, придбаних у сторонніх організацій	
	Вартість виробів та напівфабрикатів, виготовлених у допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації, які у подальшому використовуються на виконанні будівельно-монтажних робіт	
	Вартість робіт і послуг виробничого характеру, що виконуються сторонніми організаціями або іншими структурними підрозділами будівельної організації	
	Витрати, пов'язані з використанням природної сировини	
	Знос тимчасових (нетитульних) будівель, споруд та необоротних матеріальних активів (за умови передачі їх на баланс будівельної організації замовником)	

	Втрати від нестачі матеріальних цінностей на виробництві, в дорозі та на складах в межах норм природного убутку
Витрати на оплату праці	Заробітна плата штатних працівників
	Заробітна плата працівників, які не перебувають у штаті будівельної організації
	Доплати до тарифних ставок та посадових окладів, пов'язані з організацією праці, передбачені законодавством
	Виплати, передбачені законодавством про працю, за невідпрацьований на виробництві час
	Виплати, пов'язані з набором робочої сили, підготовкою (навчанням) і перепідготовкою кадрів
	Надбавки та доплати до тарифних ставок і виплати, що мають компенсаційний характер, передбачені чинним законодавством
	Виплати додаткової заробітної плати
	Інші грошові виплати, передбачені законодавством
	Виплати за особливий характер виконання будівельно-монтажних робіт, встановлені відповідно до законодавства
Відрахування на соціальні заходи	Обов'язкове державне та додаткове пенсійне страхування
	Обов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та втратами, зумовленими народженням та похованням
	Обов'язкове медичне страхування
	обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності
	Обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття
	Індивідуальне (особисте) страхування персоналу будівельної організації у випадках, передбачених законодавством
	Інші соціальні заходи, передбачені законодавством
Амортизація	Нарахування амортизації на основні засоби
	Нарахування амортизації нематеріальних активів
	Нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів
Інші операційні Витрати	Інші витрати, передбачені п.6 розділу III Методичних рекомендацій [47]

Структура виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт представлена в табл. 1.2:

Таблиця 1.2.

Структура виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт

Види витрат	Підвиди витрат	Характеристика
Прямі	Прямі матеріальні витрати	Вартість будівельних матеріалів, конструкцій та обладнання, готових до установлення, які безпосередньо відносяться до конкретного об'єкта
	Прямі витрати на оплату праці	Всі витрати на оплату праці, безпосередньо пов'язані з будівництвом конкретного об'єкта
	Експлуатація будівельних машин і механізмів	Всі витрати, пов'язані у зв'язку з роботою будівельних машин і механізмів на конкретному об'єкті
	Інші прямі витрати	Всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат
Загальновиробничі витрати	Змінні	Витрати, що змінюються прямо пропорційно зміні обсягу здійснення будівельно-монтажних робіт
	Постійні	Витрати, що є незмінними при зміні обсягу виконання будівельно-монтажних робіт

До витрат, що включаються в собівартість будівельно-монтажних робіт, відносяться витрати, передбачені П(С)БО 16 "Витрати" і П(С)БО 18 "Будівельні контракти" [54, 55], а також витрати, пов'язані з особливостями технології, організації та управління будівельним виробництвом, контролю за виробничими процесами і якістю будівництва.

За ознакою подібності витрати поділяються на елементи витрат і статті витрат.

Згідно з п.4 П(С)БО 16 "Витрати" [54], елементи витрат - це сукупність однорідних за своїм економічним змістом витрат. Відповідно до Методичних рекомендацій № 81 [47] витрати операційної діяльності будівельної організації групуються за наступними елементами витрат, представленими в табл. 1.3:

Таблиця 1.3.

Групування витрат операційної діяльності за економічними елементами

Вид елемента	Що входить до складу
Матеріальні витрати	Сировина
	Вироби допоміжного виробництва
	Послуги субпідрядників
Витрати на оплату праці	Заробітна плата штатних працівників, зайнятих на будівельних роботах
	Заробітна плата позаштатних робітників, зайнятих на будівельних роботах
	Надбавки, доплати та компенсаційні виплати
Відрахування на соціальні заходи	Обов'язкове державне та пенсійне страхування
	Обов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності
	Обов'язкове соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві
	Обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття
Амортизація	Амортизація основних засобів
Інші операційні витрати	Послуги зв'язку
	Витрати на відрядження

В окремі статті витрат можуть включатися складові будь-якого елемента або кількох елементів. Згідно П(С)БО 16 “Витрати” [25], перелік і склад статей калькулювання собівартості робіт підприємство встановлює самостійно.

Групування витрат за економічними елементами здійснюється в цілях визначення загальних обсягів використаних матеріальних, трудових та інших виробничих ресурсів, а також організації контролю за рівнем цих витрат в цілому по будівельній організації.

Групування витрат за статтями калькулювання здійснюється в цілях планування собівартості будівельно-монтажних робіт, організації бухгалтерського та аналітичного обліку витрат, визначення фактичної собівартості робіт. [67]

Будівельні організації можуть прийняти за основу перелік і склад статей калькуляції, наведений в Методичних рекомендаціях № 81. [47]

Склад статей калькулювання виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт підприємство встановлює відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”. Тобто всі витрати будівельного підприємства поділяються на прямі та загальновиробничі витрати (табл. 1.2).

В будівництві, згідно п.15 П(С)БО 16 “Витрати” [54] в склад загальновиробничих витрат включають витрати, пов’язані з управлінням будівельними ділянками (заробітна плата інженерно-технічного персоналу ділянок, бригад; відрахування на соціальне страхування, що вираховані із заробітної плати цієї категорії працівників та ін.), знос основних засобів загальновиробничого призначення, витрати на поліпшення технологій й організації будівництва, комунальні витрати, пов’язані з виробничими приміщеннями, витрати на обслуговування будівельного процесу, витрати на охорону праці, техніку безпеки, втрати від браку, а також оплата простоїв.

Метод обліку витрат залежить від організації будівельного виробництва, технологічних особливостей у будівництві, виду виконуваних робіт, а головне - від визначення фактичної собівартості будівельно-монтажних робіт. [40]

Відповідно до Типового положення по плануванню, обліку, калькулюванню собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 09.02.96р. [67], у будівництві також застосовуються нормативний, позаказний, попередільний методи обліку витрат і калькулювання (при наявності допоміжних виробництв) собівартості.

У кошторисній вартості будівництва окрім усього іншого враховують і витрати на спорудження та розбирання тимчасових споруд — виробничих, складських, допоміжних тощо. Такі споруди необхідні для виконання будівельно-монтажних робіт, а також для обслуговування працівників - будівництва у межах будівельного майданчика. Деякі тимчасові споруди будують спеціально, деякі пристосовують об’єкти, що є на будівельному майданчику. А тимчасовими їх названо не випадково: необхідні у певний період будівництва (іноді - це весь будівельний цикл, іноді - час виконання конкретних робіт), вони стають непотрібними, як тільки цей період-закінчується. Подальша доля

тимчасових споруд різна: одні знищують, інші розбирають, треті перевозять на нове будівництво або продають. І саме це важливо з погляду відображення їх вартості в обліку.

Розрізняють титульні та нетитульні тимчасові споруди.

Титульні споруди - це споруди, включені до титульного списку, тобто до затвердженого в установленому порядку поіменного переліку об'єктів будівництва. Власне, із цього списку і починається будь-яке будівництво. Серед них: .

- тимчасові залізні, автомобільні та землевозні дороги, включаючи з'єднувальні ділянки між постійними дорогами і спорудами, що будуються, проїзди по будівельному майданчику, підвісні дороги тощо;

- електростанції, котельні, насосні, компресорні тощо тимчасового призначення;

- каменедробильно-сортувальні установки і установки для приготування бетону;

- тимчасові лабораторії для випробування будівельних матеріалів тощо.

Тимчасові титульні будівлі та споруди будують за замовленням забудовника, за рахунок його коштів, вони є його власністю і, як правило, вони обліковуються у складі його необоротних активів. Тому підрядник, який здійснює будівництво таких об'єктів, витрати обліковує у тому самому порядку, що й витрати на виконання інших будівельно-монтажних робіт.

Переліки тимчасових нетитульних споруд наведено у п. 6 розділу 2 Методичних рекомендацій, а також у пп.3.1.14.6 Правил визначення вартості. Ці переліки в основному збігаються, але є і відмінності. Отже, до тимчасових нетитульних споруд належать:

- приоб'єктні контори та комори виконробів і майстрів;
- складські приміщення і навіси при об'єкті, будівництва;
- душові, кубові, неканалізовані вбиральні і приміщення для обігрівання робітників;

- настили стрем'янки, драбини, перехідні містки, ходові дошки, огорожі при розплануванні будівлі, пристрої з техніки безпеки, інвентарні уніфіковані засоби підмоцнування типу колісок, вишок, інвентарних майданчиків, помостів тощо;

- паркани та огорожі (окрім спеціальних і архітектурно оформлених, які належать до титульних споруд), запобіжні козирки, захисні засоби, що використовуються при виконанні буропідривних робіт;

- тимчасові розводки від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пари, газу і повітря в межах робочої зони (території в межах до 25 м від периметра будівель або від лінійних споруд).

Крім того, до тимчасових нетитульних споруд належать витрати, пов'язані з пристосуванням будівель і споруд, які будуються або є на будівельних майданчиках, замість будівництва нових.

У бухгалтерському обліку тимчасові нетитульні споруди можна віднести як до оборотних, так і до необоротних активів. Усе залежить від передбачуваного строку використання: якщо він більше року, об'єкт має бути відображено у складі необоротних активів, якщо менше – у складі запасів.

Матеріальні ресурси поряд із засобами праці є необхідним елементом будівельного процесу.

На будівельно-монтажних підприємствах матеріальні ресурси виступають в якості виробничих запасів, склад і структура яких залежать від характеру робіт, що виконуються.

Класифікація запасів будівельного підприємства. У зв'язку з різноманітністю видів запасів, які використовуються в будівництві, виникає необхідність їх класифікації. Всі запаси на будівельних підприємствах поділяються на наступні групи:

- будівельні матеріали;
- конструкції та деталі;
- обладнання до встановлення.
- малоцінні та швидкозношувані предмети;

- інші матеріали.

В окрему групу виділяють тимчасові (нетитульні), споруди, що обліковуються в складі інших необоротних матеріальних активів.

До будівельних матеріалів відносяться запаси, що використовуються безпосередньо в процесі виконання будівельних і монтажних робіт для виготовлення будівельних деталей, для зведення і обробки конструкцій, частин будівель та споруд. До них відносяться: лісові матеріали (ліс круглий, пиломатеріали, фанера тощо); металовироби (цвяхи, гайки, болти, скоблені вироби тощо); силікатні матеріали (цемент, пісок, гравій, вапно, камінь, цегла тощо); санітарно-технічні матеріали (крани, муфти, трійники, фланці тощо) та інші подібні матеріали.

До конструкцій та деталей відносяться завезені на будівельний майданчик готові до встановлення будівельні конструкції та деталі: металеві, залізобетонні та дерев'яні конструкції; блоки та збірні частини будівель споруд; збірні елементи; обладнання для опалювальних, вентиляційних, санітарно-технічних систем та ін.

Обладнання до встановлення включає обладнання, яке може бути введене в дію тільки після збирання його частин і прикріплення до фундаменту, підлоги, міжповерхових перекриттів та інших несучих конструкцій будівель і споруд.

До малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) відносяться предмети строком служби менше одного року (або одного операційного циклу) незалежно від їх вартості, а також спеціальний одяг, спеціальне взуття та інші цінності.

До інших матеріалів належать цінності, які сприяють здійсненню будівельно-монтажних робіт і складають матеріальну основу споруджуваних будівель і споруд: вибухові речовини, господарські матеріали, запасні частини до будівельних машин і обладнання, а також всі інші матеріали, що не відносяться до будівельних матеріалів.

При визначенні вартості використаних запасів різноманітні методи оцінки списання будівельне підприємство може застосовувати.

При обліку запасів за планово-розрахунковими цінами з окремим обліком відхилень від фактичної собівартості будівельні підприємства визначають номенклатуру запасів, за якими встановлюються планово-розрахункові ціни, в межах найменування, видів і груп виробничих запасів.

Оцінка запасів при їх списанні за середньозваженою собівартістю.

Метод списання запасів за собівартістю перших за часом здійснення закупок (ФІФО) передбачає їх облік протягом місяця (періоду) за фактичною собівартістю.

Метод списання запасів за собівартістю останніх за часом здійснення закупок (ЛІФО) забезпечує відповідність поточних доходів і витрат і дозволяє врахувати вплив інфляції на результати фінансової діяльності будівельного підприємства.

Застосування методів оцінки запасів (ФІФО і ЛІФО) будівельними підприємствами передбачає організацію аналітичного обліку запасів за окремими партіями (а не тільки за видами запасів). Будівельні підприємства оцінюють вартість витрачених будівельних матеріалів за формулою:

$$M = Z_n + H - Z_k,$$

де, M - вартість витрачених матеріалів;

Z_n і Z_k - вартість початкового і кінцевого залишків матеріалів; H - надходження за звітний період.

Метод списання запасів за нормативними витратами полягає у застосуванні норм затрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норм витрат і цін, повинні регулярно перевірятися і переглядатися.

Метод списання запасів за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів полягає в тому, що запаси, які відпускаються, та послуги, що

виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

Отже враховуючи вищевказане можна зазначити, що будівельна діяльність є однією зі складних та різноманітних сфер діяльності.

1.2. Методологічні підходи щодо обліку і аудиту в умовах трансформаційних перетворень у економіці

Сьогодні, в період розвитку ринкових відносин в Україні, спостерігається ріст у діяльності такої провідної галузі економіки, як будівництво. Водночас ускладнення економічних зв'язків, нові науково-технічні досягнення, зростання впливу господарського механізму на збільшення економічної ефективності та якості роботи в сучасних умовах господарювання, впровадження нового Плану рахунків та бухгалтерських Положень, методів обліку затрат на виробництво, поява нових об'єктів обліку зумовлюють значні зміни в методології та організації бухгалтерського обліку на підприємствах всіх форм власності та господарювання різних галузей, в тому числі в будівельних організаціях.

В нових умовах суттєво розширились повноваження підприємств при відображенні власних господарських операцій. Вони самостійно обирають методи оцінки запасів та способи обчислення собівартості виконаних будівельних робіт; приймають облікову політику, визначають конкретні методики, форми і техніку ведення та організації бухгалтерського обліку.

Організаційні форми і методи ведення бухгалтерського обліку, що застосовуються на підприємствах будівництва, повинні сприяти своєчасному наданню інформації щодо виявлених внутрішніх резервів, поліпшення використання активів, економії матеріальних та трудових ресурсів, зниження витрат, а також іншої інформації, яка необхідна для прийняття управлінських рішень.

В той же час організація та порядок ведення бухгалтерського обліку на ряді будівельних підприємств ще не відповідає пред'явленим до них вимогам, а

це ускладнює використання даних обліку в якості важеля покращання мікро- та макроекономічних показників ефективності їх діяльності.

Система у філософському розумінні— це сукупність елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язках між собою та утворюють певну цілісність, єдність.

Бухгалтерський облік як система представляє собою сукупність елементів певного змісту і форми, які пов'язані між собою та об'єднані регулярною взаємодією. Це система інформації про стан та рух ресурсів підприємства, про характер і результати господарської діяльності, що відображає і узагальнює господарські операції в єдиному грошовому вимірнику.

Розглядаючи бухгалтерський облік як систему, слід виходити з того, що на конкретному підприємстві він здійснюється за допомогою засобів праці (обчислювальної та організаційної техніки) і живої праці бухгалтерів, які зайняті обробкою специфічних предметів праці (бухгалтерських документів) з метою одержання проміжної та вихідної результатної інформації.

Облік можна охарактеризувати як систему, оскільки він має ознаки, властиві системі - наявність зв'язків (в тому числі зворотних), поділ на частини, наявність структури (упорядкованих елементів), цілеспрямованість, збереження певної стійкості в заданих межах під впливом зовнішніх факторів та багатоаспектність.

Система бухгалтерського обліку складається із структурних елементів, зв'язків і дій. Історично сформованими елементами системи обліку виступають елементи його методу, в тому числі і рахунки, а зв'язки між ними тісно пов'язані подвійним записом за допомогою кореспонденції рахунків. Дії - це різні обчислення, калькуляційні розрахунки, логічні порівняння при використанні нормативів, лімітних обмежень, цін тощо.

Структура інформаційної системи обліку визначається подвійним записом на рахунках.

Завданнями облікової системи є визначення кінцевого результату діяльності суб'єкта господарювання в необхідні для управління терміни,

забезпечення контролю за використанням ресурсів на рівні підприємства та центрів відповідальності. Бухгалтерський облік виступає з'єднуючою ланкою між виробничо-фінансовою діяльністю господарюючих суб'єктів і особами, що приймають рішення. Діючі принципи та правила організації обліку змінюються відповідно до потреб підприємств, організацій та інших суб'єктів господарювання.

На думку професорів В.Ф. Палія та Я.В. Соколова бухгалтерський облік є складною трирівневою системою. Перший рівень - методичний, другий - технічний (рівень форми обліку), третій — організаційний. Згідно з таким поділом на методичному (базовому) рівні систему бухгалтерського обліку утворюють факти господарської діяльності, що реєструються та узагальнюються на бухгалтерських рахунках. Взаємодія облікових працівників в процесі ведення обліку вимагає управління бухгалтерією.

Для системи бухгалтерського обліку характерна не лише наявність зв'язків і відносин між елементами, що її утворюють, але й нерозривна єдність з середовищем, у взаємозв'язку з яким вона проявляє свою цілісність. Бухгалтерський облік може розглядатись як елемент системи більш високого порядку - господарської інформаційної системи, яка генерує та інтерпретує всю базу інформаційного потоку, надану різними системами, для ефективного управління.

В той же час систему бухгалтерського обліку можна розглядати як автономну, елементи якої можуть виступати в якості систем більш низького порядку.

Облік в галузях економічної діяльності, а саме: будівництво

Функція зворотного зв'язку означає, що бухгалтерський облік формує та передає інформацію зворотного зв'язку, тобто інформацію про фактичні параметри розвитку об'єкта управління.

Аналітична функція полягає в процесі вивчення всієї системи прийняття рішень з метою її удосконалення. На цьому етапі важливо зрозуміти, чи

виконане поставлене завдання і що спричинило його невиконання: недоліки планування або контролю, неправильний вибір мети.

В умовах розвитку ринкових відносин аналітична функція дозволяє дослідити перспективи розвитку даного господарюючого суб'єкта, виявити недоліки, знайти шляхи удосконалення всіх напрямків господарської діяльності.

Планова функція передбачає процес формування порядку дій, який включає постановку цілей, пошук шляхів їх досягнення і вибір найкращої альтернативи. Для перспективного планування важлива інформація про майбутній прибуток і потреби в грошових коштах.

Отже, методологія як вчення про принципи, методи та засоби дослідження розкриває правила бухгалтерського обліку, засоби його практичного та теоретичного вивчення. Інакше, методологія - вчення про методи, за допомогою яких людина пізнає об'єкт дослідження або предмет науки.

Під методом науки розуміють те, як та за допомогою яких прийомів дана наука вивчає свій предмет. Методом обліку в практичному розумінні є використання різних прийомів обробки отриманих даних, які зафіксовані документально (агрегування, групування, нагромадження тощо). Методом науки про бухгалтерський облік, в широкому розумінні цього слова, виступає моделювання реальної дійсності господарської діяльності. В обліку за допомогою моделювання досліджуються, обмірковуються, аналізуються та пізнаються факти господарського життя. Дуже важливо зрозуміти, що моделювання - надбання бухгалтерського обліку, але результати, які отримані в процесі моделювання, повинні одержати практичну апробацію в обліку, в його процедурах.

Під методом бухгалтерського обліку розуміють сукупність способів дослідження, які дозволяють всебічно вивчити зміст науки про бухгалтерський облік; систему способів і прийомів, за допомогою яких об'єкти обліку відображаються та узагальнюються у грошовій оцінці за економічно

однорідними ознаками з метою контролю за виконанням статутних вимог, ефективним використанням виробничих ресурсів підприємства, для забезпечення збереження власності і досягнення найбільшої ефективності господарської діяльності.

Метод бухгалтерського обліку залежить від предмету обліку, тобто від об'єктів, які відображаються та контролюються, а також поставлених перед обліком завдань та вимог.

Аналізуючи методологічні підходи до обліку будівельної діяльності необхідно зазначити, що будівельні підприємства – це самостійні господарюючі будівельні, спеціалізовані та монтажні суб'єкти.

Перед бухгалтерським обліком будівельних організацій поставлені наступні завдання:

- забезпечення повною та достовірною інформацією про господарські процеси та фінансові результати діяльності будівельного підприємства всіх користувачів інформації як внутрішніх (метою оперативного управління), так і зовнішніх (інвесторів, постачальників, покупців, податкових та фінансових органів, кредиторів, банківських установ та інших зацікавлених осіб);

- формування інформації для забезпечення функціонування системи контролю за наявністю та рухом основних засобів, будівельних матеріалів, інших активів та зобов'язань будівельних підприємств, ефективного використання задіяних трудових, матеріальних та фінансових ресурсів відповідно до норм та нормативів;

- уникнення та попередження негативних явищ у фінансово-господарській діяльності будівельного підприємства, мобілізація та виявлення внутрішніх резервів.

Предметом бухгалтерського обліку в будівництві є господарська діяльність будівельних підприємств, господарська діяльність підрядних будівельно-монтажних, проектних підприємств та забудовників - підприємств, що здійснюють капітальні інвестиції, а також господарська

діяльність організацій та господарств, що обслуговують основну діяльність будівельних підприємств (ремонтно-прокатні бази, будівельні двори тощо).

Висновки до розділу 1

Будівельне виробництво-це галузь матеріального виробництва, в якій відбувається нове будівництво, реконструкція та розширення діючих основних засобів. В будівництві облік проводять як замовник так і підрядник, де замовник обліковує повну собівартість об'єкту, а підрядник тільки вартість будівельно-монтажних робіт. Організаційні форми і методи ведення бухгалтерського обліку, що застосовуються на підприємствах будівництва, повинні сприяти своєчасному наданню інформації щодо виявлених внутрішніх резервів, поліпшення використання активів, економії матеріальних та трудових ресурсів, зниження витрат, а також іншої інформації, яка необхідна для прийняття управлінських рішень.

В нових умовах суттєво розширились повноваження підприємств при відображенні власних господарських операцій. Вони самостійно обирають методи оцінки запасів та способи обчислення собівартості виконаних будівельних робіт; приймають облікову політику, визначають конкретні методики, форми і техніку ведення та організації бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ У БУДІВЕЛЬНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

2.1. Документування господарських операцій з обліку у будівельних організаціях

Формування ринкової економіки, наявність різних форм власності є основою для впровадження в організацію бухгалтерського обліку облікової політики, яку підприємство визначає самостійно. Облікова політика на підприємства формується головним бухгалтером і висвітлюється в наказі Про облікову політику, який затверджується керівником підприємства. [2]

Підприємство ПП “Будівельник” веде бухгалтерський облік згідно законодавчо-нормативної бази України.

Усі господарські операції, що здійснює підприємство оформлюються первинними документами, такими як: накладні, авансові звіти, прибуткові та видаткові ордери, рахунки, тощо.

На підприємстві ПП “Будівельник” організована служба бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером. Структура бухгалтерської служби показана на рис. 2.1.

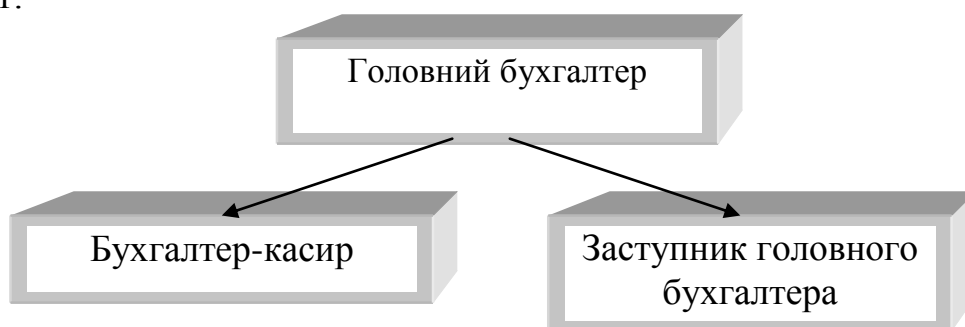


Рис. 2.1. Структурна схема бухгалтерії підприємства ПП “Будівельник”

На кожну посаду, передбачену штатним розкладом головний бухгалтер складає посадову інструкцію, яку затверджує керівник підприємства.

Посадова інструкція сприяє правильному вирішенню питань розподілу обов'язків між працівниками бухгалтерії, забезпечує єдність при розподілі їх посадових обов'язків і кваліфікаційних вимог, які до них пред'являються. В табл. 2.1. наведені функції, які повинні виконувати працівники бухгалтерії.

Таблиця 2.1.

Функціональні обов'язки працівників бухгалтерії ПП "Будівельник"

Посада працівника	Функції та посадові обов'язки працівника
Головний бухгалтер	<ol style="list-style-type: none"> 1.Облік основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, розрахунків з постачальниками та замовниками, реалізації продукції та результатів фінансово-господарської діяльності. 2.Проведення нарахувань та сплата податків і зборів до бюджетів різних рівнів, страхових внесків до державних позабюджетних соціальних фондів. 3.Методична допомога співробітникам підприємства з питань бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу та звітності. 4.Складання фінансової та статистичної звітності та проведення економічного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.
Заступник головного бухгалтера	<ol style="list-style-type: none"> 1.Облік витрат підприємства; облік використання робочого часу. 2.Розрахунки всіх видів виплат працівникам підприємства. 3.Складання звітної калькуляції собівартості будівельної продукції, виявлення джерел утворення непродуктивних втрат.
Бухгалтер-касір	<ol style="list-style-type: none"> 1.Здійснення операцій по прийому, обліку, видачі та зберіганню грошових коштів. 2.Ведення касової книги на підприємстві підставі прибуткових та видаткових документів. 3.Складання касової звітності. 4.Робота з банківською установою.

Механізм управління документообігом є важливим етапом в організації бухгалтерського обліку на підприємстві ПП "Будівельник", що забезпечує:

- стабільність роботи та бухгалтерської служби;
- чіткість руху та оперативність обробки документів;
- своєчасність прийняття управлінських рішень.

Оформлення первинних документів, передача їх у встановленому порядку й строки для відображення в бухгалтерському обліку здійснюється відповідно до затвердженого на даному підприємстві графіку документообігу, який розробляється головним бухгалтером і вводиться в дію наказом керівника

підприємства. Шлях, який повинен пройти той чи інший документ, залежить від змісту останнього і визначається при складанні графіку документообігу.

Графік документообігу повинен сприяти покращенню усієї роботи на підприємстві, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня автоматизації облікових робіт. Відповідальність за дотримання графіку документообігу, а також своєчасне і якісне створення документів, своєчасну передачу їх для відображення в бухгалтерському обліку та звітності, достовірність даних, що містяться в документах, несуть особи, які їх створили та підписали. Контроль за дотриманням графіку документообігу здійснює головний бухгалтер.

Нижче наведена схема організації документообігу на базовому підприємстві (рис. 2.2.)

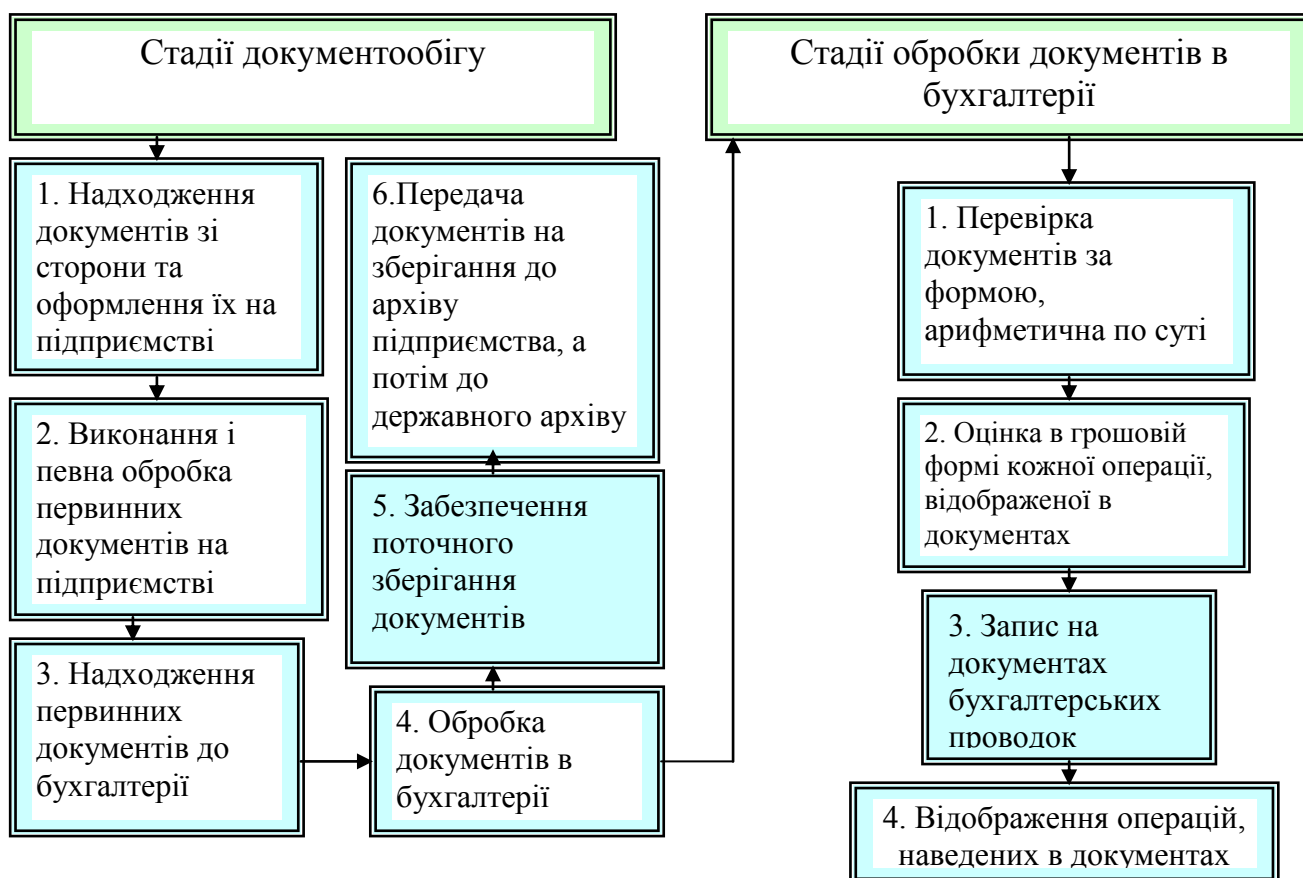


Рис. 2.2. Організація документообігу на підприємстві ПП “Будівельник”

Бухгалтерський облік витрат будівельної організації здійснюється з метою забезпечення формування повної, правдивої та неупередженої інформації щодо відображення фактичних витрат, понесених під час виконання

будівельно-монтажних робіт, а також вироблення продукції допоміжними та другорядними виробництвами будівельної організації, обчислення фактичної собівартості як для окремих об'єктів обліку витрат, так і витрат будівельної організації ПП“Будівельник” в цілому, а також для здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Дані бухгалтерського обліку використовуються для оцінки фінансового стану будівельної організації ПП “Будівельник”, ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток і удосконалення будівельного виробництва, планово-економічних і аналітичних розрахунків, управлінського обліку та внутрішньогосподарського розрахунку у будівельній організації ПП “Будівельник”.

Організація бухгалтерського обліку витрат передбачає:

- застосування єдиного підходу до відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, на підставі затверджених в будівельній організації правил ведення документообігу з урахуванням особливостей її діяльності;
- застосування типових форм первинних облікових документів, системи рахунків, реєстрів аналітичного обліку та способів реєстрації й узагальнення наявної інформації та оброблення облікової інформації на паперових або машинних носіях;
- розроблення облікової номенклатури об'єктів калькулювання.

Об'єктом бухгалтерського обліку витрат можуть бути окремі види будівельно-монтажних робіт, окрема будівля і споруда, декілька будівель і споруд, будівельний контракт у цілому, відособлений структурний підрозділ, будівельна організація в цілому.

Бухгалтерський облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт у залежності від видів об'єктів обліку може бути організовано за замовленнями або за методом накопичення витрат за певний період часу із застосуванням елементів нормативного методу обліку і контролю за економним і раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Основним методом обліку витрат на виконання будівельно-монтажних робіт є облік за замовленнями, відповідно до будівельних контрактів. Облік витрат за замовленнями ведеться наростаючим підсумком до закінчення виконання контракту.

Регістром обліку виконаних будівельно-монтажних робіт у натуральній та у вартісній формі на ПП “Будівельник” є журнал обліку виконаних робіт (форма №КБ-6). Дані Журналу обліку є підставою для складання первинних облікових документів у будівництві. Чимало господарських операцій (придбання і списання запасів та основних засобів, нарахування і виплата зарплати тощо) будівельне підприємство ПП “Будівельник” оформлює такими самими документами, що й інші підприємства. А ось для оформлення результатів своєї діяльності використовують спеціальні документи, які використовуються для розрахунків із замовником за виконані підрядні роботи та складання звітності у будівництві. Їх усього два, і з 1 липня 2002 року вони складаються на бланках типової форми, затверджених Наказом Держкомстату України та Держбуду України “Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві” від 21.06.02 р. №237/5(надалі Наказ № 237/5):

- “Акт приймання виконаних підрядних робіт” (форма № КБ-2в);
- “Довідка про вартість виконаних підрядних робіт (форма № КБ-3).

Будівельне підприємство ПП“Будівельник” будівельний структурний підрозділ підприємства зобов’язано в одному випадку складати Акт, а в іншому – Довідку. Усе залежить від того, за рахунок яких коштів фінансуються будівельні, монтажні або ремонтні роботи. Згідно з Наказом №237/5:

- типова форма №КБ-2в застосовується, якщо підрядні роботи виконуються за рахунок бюджетних коштів або коштів підприємств, установ та організацій державної форми власності;
- типова форма №КБ-3 застосовується, якщо підрядні роботи виконуються за рахунок будь-яких інших джерел фінансування.

На практиці на ПП “Будівельник” дуже часто перевагу віддають Акту і складають його навіть тоді, коли Наказ №237/5 дозволяє обмежитися Довідкою. Це не є порушенням, оскільки Акт містить більш докладну інформацію. А ось зворотна заміна – складання Довідки замість Акта – є неприпустимою.

Обидва документи згідно з Наказом №237/5 складають “для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт та здійснення розрахунків за виконані підрядні роботи на будівництві”. І Акт, і Довідка складаються фахівцями будівельного підприємства:

- щомісяця;
- щодо кожного об’єкта, на якому в звітному місяці виконувалися будівельні, монтажні або ремонтні роботи підрядним чи господарським способом (у разі виконання господарським способом робіт з поточного ремонту складання зазначених типових форм не є обов’язковим);
- у двох примірниках (субпідрядник передає один примірник документа генпідряднику, другий залишає у себе; генпідрядник один примірник передає замовнику, другий залишає у себе). Якщо банк, що фінансує роботи, вимагає надання Довідки, її складають у 3-х примірниках.

І в Акті, і в Довідці відображають як показники за звітний місяць, так і показники наростаючим підсумком з початку року.

Таким чином, організаційні питання складання Акта і Довідки практично однакові. Водночас з погляду змісту (структура, перелік і обсяг показників) відмінність між Актом і Довідкою є досить істотною.

До 1 липня 2002 року існував єдиний порядок складання Акта. Згідно з цим порядком в Акті потрібно було зазначити види, обсяги і вартість виконаних робіт, визначену “шляхом калькулювання на підставі витрат ресурсів за ресурсними елементними кошторисними нормами на одиницю виміру обсягів виконаних робіт та їх вартості у поточних цінах”. Наказом №237/5 цей порядок збережено (абзац перший п.7 Пояснення до заповнення Акта). Але, крім того, введено порядок складання Акта “за спрощеною формою, виходячи з питомої ваги виконаних обсягів робіт по етапах,

конструктивних елементах у їх загальному обсязі, прийнятому в твердій договірній ціні (без розрахунку одиничної вартості)” (абзац другий п.7 Пояснення до заповнення Акта). Таким чином, якщо в будівельному контракті встановлено тверду договірну ціну, підрядник може скласти Акт у загальному порядку або за спрощеною формою.

2.2. Особливості організації і методики фінансового обліку у будівельних організаціях

При відображенні в бухгалтерському обліку діяльності будівельного підприємства особливу увагу звертають на облік витрат, що пов'язаний з будівництвом та іншими послугами будівельного підприємства. Згідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а також Інструкції по його застосуванню, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291.(із змінами і доповненням) .

Бухгалтерський облік при наданні робіт, послуг будівельного підприємства ведеться на рахунку 23 “Виробництво” безпосередньо в Журналі-ордері, а також відображається вартість робіт, виконаних власними силами будівельної організації і вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій. На рахунку 23 “Виробництво” в Журналі-ордері витрати групуються відповідно до визначених об'єктів калькулювання. Витрати відособлених допоміжних та другорядних виробництв обліковуються на окремих аналітичних субрахунках “Допоміжні виробництва”, в журналах-ордерах, листках-розшифровках , які їх замінюють, у розрізі видів цих виробництв.

Фактичні витрати на будівельно-монтажні роботи групуються за статтями витрат, що визначені пунктами 2-6 розділу IV Методичних рекомендацій № 81 [47]. Прямі витрати (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на

експлуатацію будівельних машин і механізмів, відрахування на соціальні заходи, інші прямі витрати) щомісячно визначаються та відносяться на окремі об'єкти калькулювання за прямими ознаками на підставі первинних облікових документів. Уся первинна документація складається з обов'язковим кодуванням, що забезпечує облік за статтями витрат і за об'єктами калькулювання. Первинні документи складаються в момент здійснення операцій, а якщо це неможливо – безпосередньо після їх закінчення.

Прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також загальновиробничі витрати та витрати від браку робіт відображаються за дебетом рахунку 23 “Виробництво”, за кредитом – суми фактичної виробничої собівартості виконаних робіт (у дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації”). За кредитом субрахунків обліку витрат допоміжних виробництв з виконання некапітальних робіт у кореспонденції з дебетом рахунків 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” та субрахунків обліку витрат основного виробництва списується собівартість виготовлених у допоміжних та другорядних виробництвах виробів, робіт.

Вартість використаних матеріалів включається у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт з кредиту рахунку 80 “Матеріальні витрати” для будівельних організацій, які застосовують 8 клас рахунків або з кредиту рахунку 20 “Виробничі запаси” для організацій, що застосовують 9 клас рахунків, вартість продукції допоміжних та другорядних виробництв – з кредиту рахунку 23 “Виробництво”, а вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми організаціями, - з кредиту рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” та відповідних субрахунків. [32]

Фактичні витрати матеріалів на виконання будівельно-монтажних робіт по об'єктах обліку відображаються в облікових регістрах на підставі матеріальних звітів.

Витрати на оплату праці робітників включаються у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт з кредиту рахунку 81 “Витрати на оплату праці” за видами оплати праці для організацій, що застосовують 8 клас

рахунків, або відповідно з кредиту рахунку 66 “Розрахунки з оплати праці” для організацій, що застосовують 9 клас рахунків, і відносяться на витрати по окремих об’єктах калькулювання за прямою ознакою на підставі документів, які визначають витрати праці. Якщо неможливо віднести окремі види надбавок, доплат, заохочувальних і компенсуючих виплат за прямою ознакою, розподіл їх по об’єктах відбувається пропорційно сумі заробітної плати без цих надбавок, доплат і компенсуючих виплат або іншими методами, що застосовуються у будівельній організації.

Відрахування на соціальні заходи включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт за прямою ознакою з кредиту рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням” та відповідних субрахунків: 651 “За пенсійним забезпеченням”, 652 “За соціальним страхуванням”, 653 “За страхуванням на випадок безробіття”, 654 “За індивідуальним страхуванням”.

Витрати на утримання та експлуатацію власних і орендованих машин і механізмів у будівельній організації відображаються на рахунку 23 “Виробництво” (субрахунок “Експлуатація машин і механізмів”) за їх видами чи групами і відносяться на витрати по окремих об’єктах калькулювання за прямою ознакою на підставі первинних документів.

Витрати на оплату праці робітників, зайнятих керуванням та обслуговуванням машин, відрахування у резерв на оплату відпусток, витрати на паливо, електроенергію, а також допоміжні експлуатаційні матеріали, утримання рейкових і безрейкових колій, амортизаційні відрахування, витрати на ремонт та орендна плата за машини відносяться на виробничу собівартість утримання груп цих машин за прямою ознакою.

Втрати від браку в роботі будівельних організацій накопичуються на рахунку 24 “Брак у виробництві” окремо за браком, допущеним під час виконання будівельно-монтажних робіт, і браком, допущеним у допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації на окремому субрахунку. Облік втрат від браку ведеться по окремих об’єктах будівництва, видах робіт та

допоміжних та другорядних виробництвах у журналах, листках-розшифровках або машинограмах, які їх замінюють.

До втрат від браку, допущеного під час виконання будівельно-монтажних робіт, належать витрати на перероблення неякісно виконаних робіт з вини будівельної організації, а також витрати на усунення пошкоджень у зведених конструкціях, допущених під час подальшого виконання будівельно-монтажних робіт.

Витрати на усунення дефектів у будівництві, допущених з вини замовника і ним оплачених, не відносяться до втрат від браку.

У витрати на виправлення браку, допущеного під час виконання будівельно-монтажних робіт, включається вартість додатково витрачених матеріалів, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, на експлуатацію будівельних машин і механізмів, а також частина загальновиробничих витрат.

У виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт включаються витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовуються працівниками, які допустили брак; суми, що одержані від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби тощо.

Загальновиробничі витрати визначаються по будівельній організації в цілому як постійні, так і змінні, і відносяться з кредиту рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” в дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації”, субрахунок 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”.

При цьому генеральні підрядники щомісяця зменшують величину окремих статей загальновиробничих витрат на суму витрат на обслуговування субпідрядників відповідно до контрактів між ними, списуючи їх з рахунку 91 “Загальновиробничі виробничі витрати” на рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”. Субпідрядні організації збільшують величину відповідних статей загальновиробничих витрат по дебету рахунку 91

“Загальновиробничі витрати” і відображають їх по кредиту рахунку 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”.

Загальновиробничі витрати підлягають розподілу між об’єктами обліку витрат із застосуванням установлених у будівельній організації способів їх розподілу, виходячи із специфіки виконуваних робіт.

Прямі та загальновиробничі витрати включаються у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Непродуктивні витрати і втрати відображаються в обліку того звітного періоду, в якому вони виявлені.

Якщо у будівельній організації створюється резерв для оплати відпусток і виплати винагород за вислугу років, то у витрати виробництва включаються щомісячні відрахування на створення такого резерву з віднесенням їх на загальновиробничі витрати.

До незавершеного будівельного виробництва належать незакінчені і не прийняті замовником об’єкти (будівельно-монтажні роботи), що є об’єктами обліку.

Незавершене будівельне виробництво складається з витрат на виконання будівельно-монтажних робіт, що виконуються власними силами будівельної організації, а також із вартості робіт субпідрядних організацій, прийнятих і сплачених генеральним підрядником.

Фактична собівартість будівельно-монтажних робіт, виконаних власними силами будівельної організації на об’єктах, які належать до незавершеного будівельного виробництва, обліковується на рахунку 23 “Виробництво”.

Виконані субпідрядними організаціями роботи, прийняті і оплачені генеральним підрядником, включаються у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт генерального підрядника (рахунок 90 “Собівартість реалізації”). Розрахунки за виконані субпідрядними організаціями роботи ведуться на рахунку 631 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.

Витрати на спорудження та розбирання тимчасових (титульних і нетитульних) будівель і споруд включаються у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт за умови включення таких витрат у кошторис на будівництво об'єкта.

Витрати на спорудження та розбирання титульних тимчасових будівель і споруд обліковуються у порядку, встановленому щодо обліку виконаних будівельно-монтажних робіт, і включаються у виробничу собівартість робіт за відповідними статтями калькулювання та елементами витрат. Витрати на спорудження та розбирання нетитульних тимчасових будов і споруд обліковуються на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" окремо за кожним з таких об'єктів і включаються у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт за статтею "Загально-виробничі витрати" (за елементом "Інші операційні витрати") – у дебет рахунку 90 "Собівартість реалізації" для організацій, які застосовують 9 клас рахунків, і в рахунок 80 "Матеріальні витрати" субрахунок 809 "Інші матеріальні витрати" для організацій, які застосовують 8 клас рахунків. [32]

У табл. 2.1 наведені основні кореспонденції рахунків, які застосовуються в процесі будівельного обліку витрат на підприємстві ПП "Будівельник".

Таблиця 2.1.

Бухгалтерські проводки будівельного обліку для підприємства ПП
"Будівельник"

№ з/п	Зміст господарських операцій	Бухгалтерські проводки	
		Дебет	Кредит
Витрати на виконання будівельно-монтажних робіт і витрати допоміжних (підсобних) виробництв			
<i>Прямі матеріальні витрати, які віднесені до конкретного об'єкта</i>			
1	Списання вартості витрачених основних і допоміжних матеріалів, використаних підрядними організаціями під час виконання будівельно-монтажних робіт і надання послуг допоміжних виробництв	23	20
2	Списання вартості МШП, які безпосередньо включено до складу виконаних робіт	23	22
3	Списання вартості використаних послуг допоміжних виробництв, пов'язаних з операціями з обробки матеріалів	23	23

4	Списання вартості використаних послуг виробничого характеру (здійснення операцій з обробки сировини і матеріалів, проведення перевірок з випробування сировини і матеріалів, що використовуються у виробництві, тощо), тобто послуг матеріального характеру	23	63
5	Включення до складу матеріальних витрат на виробництво сум податків і обов'язкових платежів, які згідно з чинним законодавством включаються до складу собівартості виконаних робіт	23	64
6	Відображення вартості використаних послуг виробничого (матеріального) характеру, які надані дочірніми підприємствами, внутрішньогосподарськими одиницями і господарствами, що їх виділено на окремий баланс, та іншими організаціями (іншими кредиторам)	23	68
7	Відображення використаних послуг виробничого (матеріального) характеру, які безоплатно отримано, а також аналогічних послуг, отриманих в обмін на інші оборотні активи чи інші послуги	23	71
<i>Прямі витрати на оплату праці, віднесені до конкретного об'єкта</i>			
8	Утворення резерву на забезпечення оплати відпусток (за рішенням підприємства)	23	47
9	Нарахування основної та додаткової заробітної плати та інших видів оплати праці робітникам, зайнятим виконанням будівельно-монтажних робіт	23	66
Витрати на експлуатацію будівельних, машин і механізмів, які віднесені за прямою ознакою на об'єкти обліку витрат			
<i>Витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів</i>			
10	Облік витрат, пов'язаних із утриманням і експлуатацією будівельних машин і механізмів	911	із, 20, 22, 23, 31, 39, 47, 03, 64, 65, 66...
<i>Другий етап: списання витрат узагальнених на рахунку 91, на об'єкти</i>			
11	Включення до складу прямих витрат з утримання та експлуатації будівельних машин і механізмів	23	911
<i>Інші прямі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат</i>			
12	Нарахування амортизації на вартість необоротних активів, які безпосередньо використовуються у виробничому (будівельному) процесі	23	13
13	Списання вартості втрат від браку	23	24
14	Включення до складу інших прямих витрат генпідрядної організації вартості виконаних субпідрядниками будівельно-монтажних робіт	23	63
15	Відображення в обліку вартості використаних послуг сторонніх організацій, пов'язаних з виконанням будівельно-монтажних робіт	23	63

16	Відображення в обліку сум податків і обов'язкових платежів, що підлягають включенню до складу собівартості виконаних будівельно-монтажних робіт відповідно до норм чинного законодавства	23	64
17	Нарахування страхових внесків на суму виплаченої основної та додаткової заробітної плати та інших видів оплати праці робітників, зайнятих виконанням будівельно-монтажних робіт	23	65
18	Відображення вартості інших послуг виробничого характеру, наданих дочірніми підприємствами, внутрішньогосподарськими підрозділами і господарствами, виділеними на окремий баланс, іншими організаціями (іншими кредиторами)	23	68
19	Відображення вартості інших послуг виробничого характеру, отриманих в обмін на інші оборотні активи, послуги від операційної оренди активів і безоплатно наданих послуг	23	71
Змінні загально виробничі і постійні розподілені загально виробничі витрати			
<i>Перший етап: узагальнення інформації про загально виробничі витрати</i>			
20	Облік витрат, пов'язаних з організацією та управлінням здійсненням будівельно-монтажних робіт, обслуговуванням виробничого процесу і виконанням інших функцій загально виробничого характеру	912	20, 22, 23, 37, 39, 47, 63, 64, 65, 66, 68...
<i>Другий етап: розподіл загально виробничих витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності</i>			
21	Списання загально виробничих витрат		
21.1	Змінних	23	9122
21.2	Постійних розподілених	23	9121
21.3	Постійних нерозподілених	90	9121
<i>Третій етап: розподіл загально виробничих витрат на кожний об'єкт витрат</i>			
22	Включення до складу витрат на виробництво кожного об'єкта витрат: розподілених загально виробничих витрат з використанням бази розподілу, виходячи фактичної потужності звітного періоду:		
23	Зменшення прямих матеріальних витрат основного та допоміжного виробництва на вартість оприбуткованих невикористаних або поворотних матеріалів та відходів виробництва, які визнаються активами	20	231, 232
24	Визначення витрат витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу для отриманого якого їх здійснено, і включення їх до звіту про фінансові результати:		
24.1	У результаті виконання будівельно-монтажних робіт за будівельними контрактами з урахуванням ступеня їх завершеності на дату балансу (фактичної виробничої собівартості виконаних будівельно-монтажних робіт)	903	231
24.2	У результаті виконання транспортних, ремонтних та інших послуг, наданих стороннім організаціям допоміжними (підсобними) виробництвами	903	232

25	Визнання витрат на придбання та створення активів і відображення їх вартості в балансі за умови, що їх оцінка може бути достовірно визначена та очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням у вигляді фактичної виробничої собівартості виготовлених (виконаних) допоміжними підрозділами:		
25.1	Робіт для власного капітального будівництва, об'єктів основних засобів, інших НМА, нематеріальних активів	15	232
25.2	Виробничих запасів	20	232
25.3	МШП (інструмента, інвентарю, спецоснащення)	22	232
25.4	Продукції, робіт, послуг, виконаних для інших підрозділів	231, 232	232, 231
25.5	Напівфабрикатів	25	232
25.6	Готової продукції	26	232
25.7	Робіт, послуг, які обмінюють на подібні з однією і тією самою справедливою вартістю	377	232
26	Визнання витрат витратами звітного періоду, якщо на дату балансу існує ймовірність того, що загальні витрати за будівельним контрактом перевищуватимуть загальний дохід за цим контрактом:		
26.1	Нарахування забезпечення майбутніх витрат у звітному періоді виникнення ймовірності такого перевищення	234	474
26.2	Визнання майбутніх витрат витратами звітного періоду	903	234
26.3	Списання фактично витрачених ресурсів у тому звітному періоді, в якому виконуватимуться роботи, вартість яких не може бути визнано доходом	474	20, 65, 66, 68...
27	Визнання частини витрат на виробництво, які неможливо прямо зв'язати з доходом певного періоду, витратами того звітного періоду, в якому їх було здійснено, з включенням їх до звіту про фінансові результати:		
27.1	Послуг адміністративно-управлінського характеру	92	232
27.2	Послуг підрозділам, що забезпечують збут, рекламу, маркетинг	93	232
27.3	Сум уцінки та недостачі незавершеного виробництва	946, 947	231, 232
27.4	Інших витрат операційної діяльності	94	231, 232
27.5	Збитків від списання вартості об'єктів незавершеного виробництва, зруйнованих у результаті надзвичайних подій	99	231, 232
Узагальнення інформації про витрати, які не включаються до складу витрат за будівельним контрактом та витрат на основне й допоміжне (підсобне) виробництво			
28	Визнання витрат, які неможливо прямо зв'язати з доходом певного періоду, витратами того звітного періоду, в якому їх було здійснено: адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності, крім витрат, пов'язаних з реалізацією іноземної валюти та виробничих запасів	92, 93, 941, 944-949	13, 20, 22, 23, 25, 26, 37, 39, 47, 63, 68
29	Визнання інших операційних витрат витратами певного періоду одночасно з і визнанням доходу, для отримання якого їх здійснено:		
29.1	Собівартість реалізованої іноземної валюти	942	312
29.2	Собівартість реалізованих виробничих запасів	943	20, 22
Узагальнення інформації про доходи будівельного підприємства			
30	Визнання активом (дебіторською заборгованістю) доходу протягом виконання будівельного контракту з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу	361	703
31	Нарахування податкового зобов'язання з ПДВ	703	641, 643

32	Визнання доходу від:		
32.1	Реалізації готової продукції, виготовленої допоміжними підрозділами	361	701
32.2	Реалізації наданих послуг, виконаних робіт допоміжними підрозділами будівельного підприємства	361	701
32.3	Інших видів операційного доходу	377	71
32.4	Нарахування податкових зобов'язань з ПДВ	701,71	641, 643
33	Визнання інших доходів, не пов'язаних з операційною діяльністю:		
33.1	Доходу від участі в капіталі, інших фінансових доходів	377	72, 73
33.2	Інших доходів	377	74
33.3	Надзвичайних доходів	377	75
Узагальнення інформації про фінансові результати			
34	Визначення кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом (щомісяця або в кінці року):		
34.1	Списання доходу	703	791
34.2	Списання витрат	791	903
34.3	Визнання прибутку	791	441
34.4	Визнання збитку	442	791
35	Визначення фінансових результатів за всіма іншими господарськими операціями в результаті списання:		
35.1	Доходів від реалізації продукції та послуг допоміжних виробництв	701, 703	791
35.2	Іншого операційного доходу	71	791
35.3	Доходу від участі в капіталі, інших фінансових доходів	72, 73	792
35.4	Інших доходів	74	793
35.5	Надзвичайних доходів	75	793
35.6	Витрат, пов'язаних з реалізацією продукції та послуг допоміжних виробництв	791	901, 903
35.7	Адміністративних, витрат на збут та інших операційних витрат	791	92, 93, 94
35.8	Фінансових витрат	792	95
35.9	Витрат від участі в капіталі	792	96
35.10	Інших витрат	793	97
35.11	Витрат на сплату податку на прибуток	793	98
35.12	Надзвичайних витрат	793	99
36	Визнання фінансового результату:		
36.1	Прибутку	791, 792, 793	441
36.2	Збитку	442	791, 792, 793
Узагальнення інформації про незавершені будівельні і контракти			
37	Відображення в аналітичному обліку вартості незавершеного будівельного контракту на дату балансу з початку його виконання і суми проміжних рахунків за цим контрактом	238	239
38	Списання вартості незавершених робіт за будівельним контрактом після його завершення	239	238

Використання субрахунків 238 і 239 для обліку розходжень між сумами визнаного доходу і проміжних рахунків			
39	Відображення перевищення сум проміжних рахунків над сумою визнаного доходу	36	239
40	Відображення перевищення суми визнаного доходу над сумами проміжних рахунків (методом "сторно")	36	239

Розглянувши основні складові собівартості будівельно-монтажних робіт у попередніх розділах хотілося б зупинитися на особливостях обліку деяких, на перший погляд, другорядних витрат. Але не дивлячись на уявну простоту обліку складових собівартості, мова про яких піде нижче, слід зазначити, що облік саме таких другорядних на перший погляд статей, містить в собі велику кількість особливостей, притаманних лише будівельному виробництву. Крім того, не одне будівництво не обходиться без таких витрат. Отже, розглянемо облік інших прямих витрат, витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів, тимчасових титульних і нетитульних споруд.

Облік інших прямих витрат в будівництві. Важливою складовою собівартості об'єктів будівництва є інші прямі витрати. Від визначення їх структури та належної організації обліку значною мірою залежать показники діяльності як будівельної організації в цілому, так і її структурних підрозділів.

На сьогодні немає узгодженості між нормативними і інструктивними документами щодо складових такого роду витрат. Облік цих витрат недостатньо описаний у навчальній і науковій літературі. В зв'язку з цим питання методики та організації обліку інших прямих витрат є надзвичайно актуальними.

Реформування бухгалтерського обліку, яке відбувається останнім часом в Україні, зумовлює потребу у відновленні статті інші прямі витрати підприємствами, оскільки вона передбачена в складі виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) згідно з П(С)БО 16 "Витрати" [54]. Саме на цей стандарт робиться посилання в П(С)БО 18 "Будівельні контракти" [55], де йдеться про інші прямі витрати. Слід зазначити, що ці витрати не можуть виступати як типова калькуляційна стаття для всіх підприємств галузі, оскільки перелік таких статей встановлюється кожним підприємством індивідуально

згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [29]. Проте в більшості будівельних організацій, які здійснюють управлінський облік, вона все таки повинна мати місце.

Крім статей, передбачених П(С)БО 16, інші прямі витрати, згідно з п.13 П(С)БО 18 включають ще й вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями для генпідрядних. У п.14 П(С)БО 16 "Витрати" зазначено, що до складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, витрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів), та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливої вартістю; суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак; суми, що одержана від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби, тощо.

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених наказом Держбуду України від 07.05.2002р. №81, відрахування на соціальні заходи виділено окремою калькуляційною статтею собівартості будівельно-монтажних робіт (БМР), а вартість виконаних робіт субпідрядними організаціями не віднесено не тільки до інших прямих витрат, а й до витрат генпідрядної організації взагалі. Водночас до інших прямих витрат у цьому нормативному документі включено витрати на виконання виправлень і гарантійних робіт, у тому числі витрати на гарантійний ремонт зданих замовнику об'єктів протягом гарантійного терміну з дати підписання актів про прийняття об'єкта в експлуатацію, за умови включення такого ремонту до контракту та належного оформлення документів щодо виконання такого ремонту тощо.

Слід зазначити, що витрати на гарантійний ремонт зданих замовнику об'єктів протягом гарантійного терміну з дати підписання акта про прийняття об'єкта в експлуатацію, але не більш як 2% вартості виконаних відповідних

видів будівельно-монтажних робіт, на які встановлено гарантійний термін експлуатації до 2000 року, включали до собівартості об'єктів будівництва в складі накладних витрат згідно з Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт, затвердженим постановою КМУ від 09.02.00 р. №186. [17]

У Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО) 11 "Будівельні контракти" конкретний перелік інших прямих витрат не наводиться. В п.17 цього стандарту перераховуються витрати, які безпосередньо стосуються конкретного контракту. Якщо із них виключити прямі матеріальні витрати і прямі витрати на оплату праці, то в складі інших прямих витрат залишаться:

- амортизація механізмів і обладнання, використаного в ході виконання контракту;
- витрати на переміщення механізмів та обладнання і матеріалів до будівельного майданчика та від нього згідно з контрактом;
- плата за оренду механізмів та обладнання;
- витрати на проектування та технічну допомогу, безпосередньо пов'язані з контрактом;
- прогнозні витрати на виявлення виправлень та гарантійні ремонти, в тому числі очікувані витрати на гарантійні зобов'язання;
- претензії з боку третіх осіб.

Структуру інших прямих витрат згідно з МСБО 11 "Будівельні контракти", П(С)БО 18 "Будівельні контракти" та Методичними рекомендаціями №81 відображено на рис 2.2.

Проаналізувавши наведений перелік інших прямих витрат згідно з МСБО 11, можна констатувати, що перші три види витрат у вітчизняному обліку включаються в статтю "Експлуатація будівельних машин і механізмів", передбачену Методичними рекомендаціями №81. Щодо останніх трьох видів витрат до їх невідповідність із П(С)БО 16 і 18 відображена на рис 2.3.

Аналіз інформації, представленої на рисунках 2.1. і 2.3. дає можливість зробити висновки, що структура інших прямих витрат, яка передбачена вітчизняними стандартами, є більш продуманою порівняно з міжнародними стандартами, адже включаючи в собівартість будівництва очікувані витрати на гарантійний ремонт, підприємство тим самим планує неякісне виконання зобов'язань перед замовниками. Крім того, створення відповідного резерву для проведення гарантійних ремонтів не віднесено до валових витрат підприємства згідно з податковим законодавством і у разі його наявності може призвести до ще більших розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком.

Важливою складовою інших прямих витрат є втрати від браку. Вони на відміну від вартості робіт, виконаних субпідрядними організаціями, відрахувань на соціальні заходи на заробітну плату виробничих працівників, плати за оренду земельних і майнових паїв є непродуктивними витратами, тобто прямими збитками будівельних підприємств. З метою посилення контролю за такими витратами існує нагальна необхідність виділення їх в окрему калькуляційну статтю. На необхідність відокремленого обліку такого виду витрат неодноразово наголошувала більшість наших вчених-економістів.

Важливим завданням управлінського обліку витрат від браку є їх правильне визначення з віднесенням на відповідний об'єкт, виявлення його винуватців із оперативним поданням такої інформації керівництву підприємства. В 70-80-ті роки значному скороченню такого роду витрат сприяло використання внутрішнього госпрозрахунку у вигляді бригадного підряду, оскільки членів бригад преміювали не тільки за дострокове введення в експлуатацію об'єктів будівництва, а й за їх якість. У 90-ті роки, які вважаються періодом занепаду будівництва, обліку браку не приділялося належної уваги. Наявність значних запасів матеріалів на приоб'єктних складах за незначних замовлень на будівництво, недодержання норм проведення їх інвентаризації давали можливість виконавцям робіт приховувати витрачання матеріалів на виправлення браку. Названі причини спонукають підприємства галузі не допускати браку і налагодити його облік.

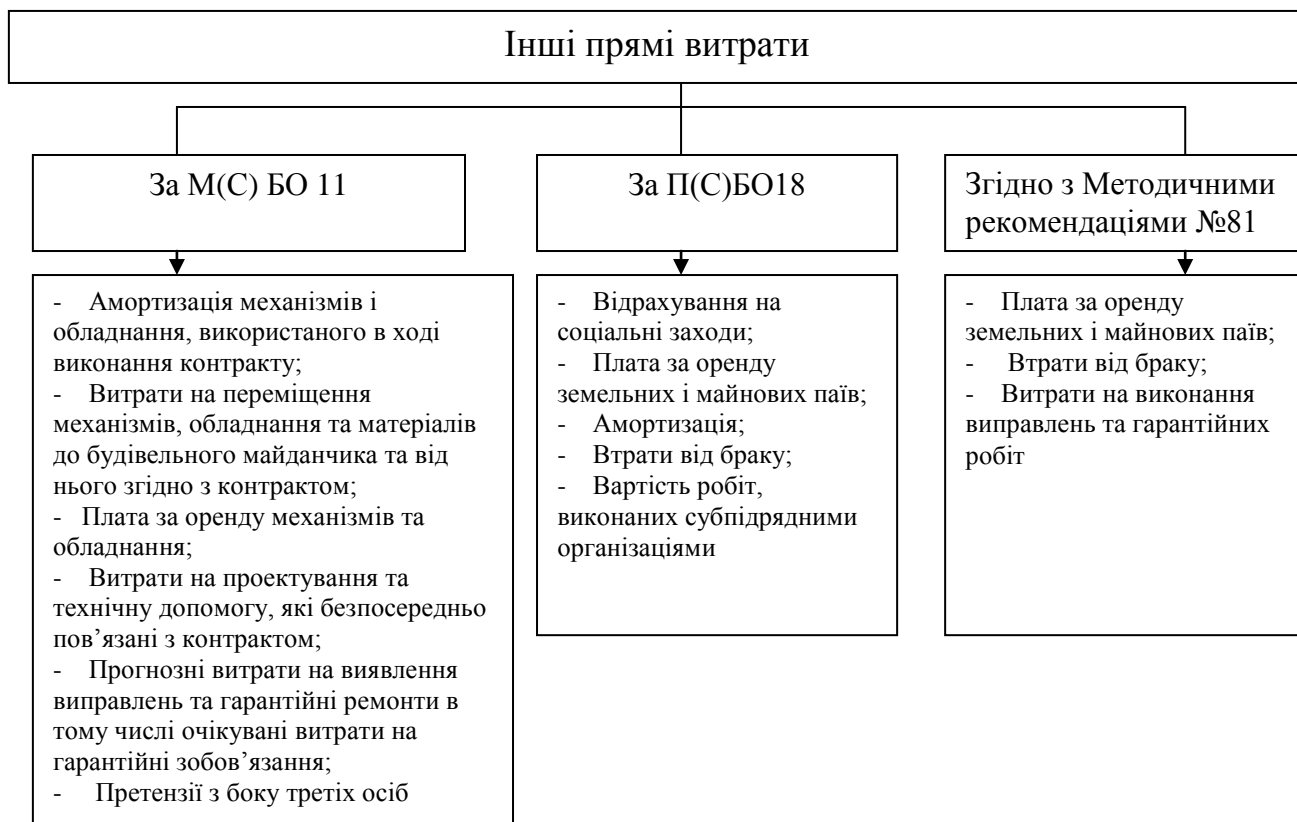


Рис. 2.1. Структура інших прямих витрат згідно з МСБО 11, П(С)БО 18 і Методичними рекомендаціями №81

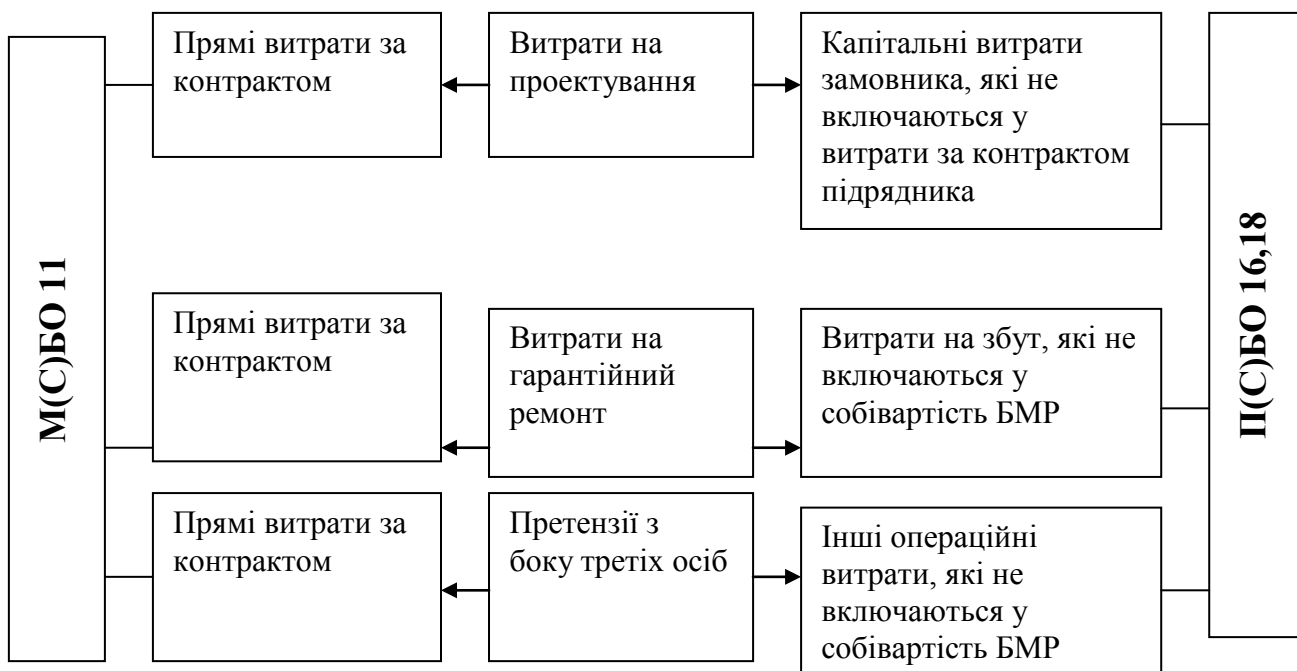


Рис. 2.2. Схема невідповідності витрат за контрактами згідно з П(С)БО 16, 18 і М(С)БО 11

Слід підкреслити також, що на сьогодні діє Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.04 р. №116. Відповідно до п.2 Постанови розмір збитків від знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей (з вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче ніж 50% від балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісяця визначає Держкомстат, відповідного розміру податку на додану вартість та розміру акцизного збору за такою формулою:

$$Pз = ((Бв - А) * І_{інф} + ПДВ + Азб) * 2,$$

де Pз - розмір збитків; Бв - балансова вартість на момент встановлення факту знищення (псування) матеріальних цінностей; А - амортизаційні відрахування; І_{інф} - загальний індекс інфляції, який розраховується на підставі щомісячно визначених Держкомстатом індексів інфляції; ПДВ - розмір податку на додану вартість; Азб - розмір акцизного збору.

Оскільки незавершене будівельне виробництво чи його частина не є об'єктом нарахування амортизації і оподаткування акцизним збором, то формула розрахунку збитків від допущеного браку в будівництві матиме вигляд:

$$Pз = (Бв * І_{інф} + ПДВ) * 2$$

У деяких випадках у наведеній формулі може бути зайвим і ПДВ, адже не всі будівельно-монтажні роботи оподатковуються цим податком.

Облік витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів в будівництві. Облік витрат, пов'язаних з виконанням робіт за підрядним контрактом, загалом не відрізняється від загальноприйнятого порядку обліку витрат, встановлених п. 11-16 П(С)БО 16 "Витрати". Виняток становлять лише деякі з них (це пов'язано з особливостями організації будівельного виробництва).

Наприклад, однією з особливостей обліку є передбачене п.1 розділу IV Методичних рекомендацій №81 [47] виділення в окрему статтю калькуляції

"витрат на експлуатацію будівельних машин та механізмів, які можна віднести до конкретних об'єктів витрат за прямою ознакою".

Виділення цього виду витрат в окрему статтю не є несподіваним. Несподіваним видається зміст абзацу першого п.12 розділу VIII Методичних рекомендацій №81. Відповідно до цього пункту "витрати на утримання та експлуатацію власних і орендованих машин і механізмів у будівельній організації відображаються на рахунку 23 "Виробництво" субрахунок "Експлуатація машин і механізмів" за їх видами чи групами і відносяться на витрати по окремих об'єктах калькулювання за прямою ознакою на підставі первинних документів". Інакше кажучи, зазначені витрати (згідно з Методичними рекомендаціями) з первинних документів прямим шляхом потрапляють до собівартості об'єкта калькулювання.

Насправді витрати до складу собівартості конкретного об'єкта будівництва потрапляють складнішим шляхом, який назвати прямим можна хіба що умовно.

За прямою ознакою на підставі первинних документів можна визначити витрати на об'єкт витрат, якщо таким об'єктом є окрема машина, вид або група машин і механізмів, що і передбачено абзацом другим п.12 розділу VIII Методичних рекомендацій №81. [47] При цьому калькуляційною одиницею може бути, наприклад, одна машино-година (машино-зміна тощо).

Однак, Методичні рекомендації №81 пропонують витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів враховувати у складі прямих витрат, що формують виробничу собівартість, але вже іншого об'єкта витрат - об'єкта будівництва (будівельного контракту тощо). Ця норма Методичних рекомендацій № 81 не суперечить пп.3.1.10, 3.1.10.2, 3.1.10.4 та іншим Правил визначення вартості будівництва. Згідно з цими Правилами кошторисна вартість будівництва, визначена локальними кошторисами, складається з прямих і загальновиробничих витрат. Прямі витрати, у свою чергу, складаються з :

- Вартості матеріалів, виробів, конструкцій тощо;

- Заробітної плати робітників;
- Витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів.

Названі прямі витрати "визначаються в локальних кошторисах шляхом множення визначеної за ресурсними елементними кошторисними нормами кількості трудових і матеріально-технічних ресурсів, необхідних для виконання обсягів робіт, обчислених за робочими кресленнями, на відповідні поточні ціни цих ресурсів" (пп. 3.1.10 Правил визначення вартості будівництва). [33]

Складаючи кошториси, кошторисні норми часу роботи будівельних машин і механізмів, ресурсів, необхідних для їх роботи, а також поточні ціни машино-години розраховують у певній послідовності і потім включають як прямі витрати до кошторисної вартості конкретних об'єктів будівництва.

Система бухгалтерського обліку також передбачає певну послідовність, але не просто розрахунків, а обліку витрат на відповідних рахунках.

Аналізована стаття калькуляції є комплексною, тобто такою, що складається з різних елементів витрат (на відміну від одноелементних статей, таких як "Прямі матеріальні витрати" або "Прямі витрати на оплату праці"). Отже, витрати на експлуатацію однієї будівельної машини або кількох машин і механізмів одного виду, об'єднаних у групу, складаються із сум заробітної плати, нарахованої обслуговуючому персоналу; вартості допоміжних і паливо-мастильних матеріалів, послуг з технічного обслуговування тощо. Виходячи із сум фактичних витрат на кожний вид або групу машин і механізмів, фактична собівартість однієї машино-години визначається діленням загальної суми витрат на загальну кількість відпрацьованих у звітному періоді машино-годин. Для визначення витрат за об'єктами будівництва фактична собівартість однієї машино-години множиться на кількість відпрацьованих машино-годин. Отримані таким чином суми щомісяця списуються на відповідні рахунки обліку витрат на виробництво або витрати діяльності залежно від того, де використовували ці машини і механізми.

Таким чином, тільки пройшовши описану процедуру обліку, витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів потраплять на рахунок 23, тобто

до складу виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт. І лише після розподілу їх всередині рахунку 23 за конкретними об'єктами або замовленнями вони займуть своє місце у складі їх собівартості.

Інформацію про витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів має бути відображено на одному з рахунків бухгалтерського обліку. У до реформованому бухгалтерському обліку ці витрати можна було обліковувати на окремому рахунку 24 "Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання".

У чинному Плані рахунків окремого рахунку для обліку таких витрат не передбачено. В Інструкції №291 [13] серед витрат, що відображаються на рахунку 91, названо і витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання. Логічною є і пропозиція Методичних рекомендацій № 81 [47] щодо обліку таких витрат на окремому субрахунку рахунку 23.

Схема обліку витрат на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів для будівельних організацій, які для обліку витрат може бути такою:

- Здійснення витрат відображається записом за дебетом рахунку 23 або 91, субрахунок "Експлуатація будівельних машин і механізмів" (далі - субрахунок 231 або 911), і кредитом рахунків 20, 22, 63, 65, 66, 68 та ін.;
- Списання витрат відображається записом за кредитом субрахунків 231 або 911 у дебет рахунків 15, 23, 24, 92, 93, 94, 97, 99.

2.3. Особливості організації і методики управлінського обліку у будівельних організаціях

Управління витратами в умовах ринку передбачає наявність різних варіантів класифікації витрат залежно від цілей та напрямів обліку витрат, які встановлюються користувачами внутрішньої інформації.

Під напрямом обліку витрат мають на увазі вид діяльності, в якому необхідно відокремлено вести облік витрат на будівельне виробництво. Для цього облікова інформація інтегрується в єдиній базі даних, з якої в режимі

реального часу керівництво підприємством може отримувати необхідне на даний момент групування витрат підприємства для реалізації всіх функцій управління.

Наприклад, розподіл витрат за принципом їх віднесення до короткотермінового чи довготермінового періоду часу має важливе значення з точки зору ефективності стратегічного і тактичного управління витратами виробничо-будівельного підприємства. Знання довгострокової динаміки витрат може мати вирішальний вплив на прийняття рішень про розвиток будівельного виробництва або вибір спрямування нових капітальних вкладень.

Нормативні та ненормативні витрати є важливими для використання системи нормативного обліку витрат у будівництві і управління за відхиленнями.

Елементи групування витрат: в залежності від кон'юнктури ринку поділяються на: неминучі, залежні і недопустимі; групування для ціноутворення та прийняття оперативних рішень поділяються на: загальні, середні, граничні; відповідно до стратегічного планування - абсолютні, альтернативні.

Неминучі витрати - це витрати, які не залежать від попиту та пропозиції ринку (амортизаційні відрахування, орендні платежі, загальновиробничі витрати); залежні - це витрати, які прямо пропорційно залежать від ринкової кон'юнктури (витрати на маркетинг, рекламу, впровадження нових технологій, нових видів тари та упаковки); недопустимі - це втрати від браку, штрафи за невчасну поставку продукції, надання послуг, робіт чи проведення платежів.

Загальні витрати - це витрати на весь обсяг продукції, робіт, послуг за певний період. Середні витрати обчислюються шляхом поділу величини повних витрат на весь обсяг виробництва продукції; надання послуг, робіт граничні витрати характеризують приріст загальних витрат на одиницю приросту обсягу виробництва і використовуються для аналізу доцільності зміни обсягу виробництва.

До абсолютних витрат відносять суми, які необхідно витратити в будь-якому випадку для реалізації запланованих проєктів. До альтернативних витрат відносять недоотримані суми (вартість втраченої вигоди) при порівнянні існуючих організаційних, технологічних, маркетингових, кадрових варіантів і можливих (альтернативних). При цьому виділяються альтернативні витрати як поточних рішень (закупити технологію, чи розробити самостійно, відремонтувати зношені інструменти, чи закупити нові), так і глобальних змін, які могли б максимізувати прибуток на довгострокову перспективу (відкриття філіалів, виділення центрів прибутку з використанням трансфертних цін).

Ефективне управління витратами неможливе без їх розподілу на ті, які залежать від прийнятих рішень (релевантні) та витрати, які не залежать від прийнятих рішень (нерелевантні). Таке групування витрат є особливо важливим для будівельних підприємств завдяки наявності значної кількості побічної продукції, яку можна переробляти.

Для прийняття управлінського рішення необхідно згрупувати витрати, проаналізувати результати та визначити які витрати залежать від прийнятих рішень (релевантні), а які ні (нерелевантні).

Важливим для контролю за діяльністю окремих підрозділів є групування витрат на продуктивні та непродуктивні, який викликаний відношенням тих чи інших витрат до створення (збільшення) вартості. Продуктивні - це витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, зростанням її вартості, включаючи втрати в межах природних норм. Непродуктивні витрати, навпаки, не беруть участі у створенні вартості і нічого не додають до її величини. Це витрати на збереження готової продукції (витрати на управління, зберігання); витрати на реалізацію (маркетингово-збутові витрати); наднормальні втрати продукції та пошкодження її якості (брак у будівельному виробництві, штрафи, пені, втрати сировини та матеріалів у виробництві понад природні норми). Групування та облік витрат за цими ознаками дозволяє оперативно виявляти та контролювати причину та місце непродуктивних наднормальних втрат, що значно підвищує ефективність управління будівельним виробництвом. [32]

В умовах зниження платоспроможності населення і підвищення конкуренції на ринку продукції систематичне зниження собівартості сприяє отриманню оптимального рівня рентабельності і дозволяє підприємству розвиватися. За цих умов облік витрат повинен забезпечувати складання звітних калькуляцій, в яких відображаються всі відхилення від планових кошторисів і від діючих нормативів і сприяти своєчасному встановленню результатів діяльності центрів відповідальності будівельного підприємства і виявленню резервів подальшого зниження собівартості.

Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості будівельної продукції являються складовою частиною загальної єдиної системи бухгалтерського обліку. Починаючи з середини 90-х років, чітко виділилася група економістів, які поділяють бухгалтерський облік на два автономні види обліку : управлінський та фінансовий. При цьому облік витрат і калькулювання собівартості відноситься до управлінського обліку та вказується на досвід організації такого обліку в розвинених капіталістичних країнах.

Облік витрат виробництва будівельної продукції за місцями виникнення витрат пропонується здійснювати за наведеним алгоритмом (рис.2.3.)

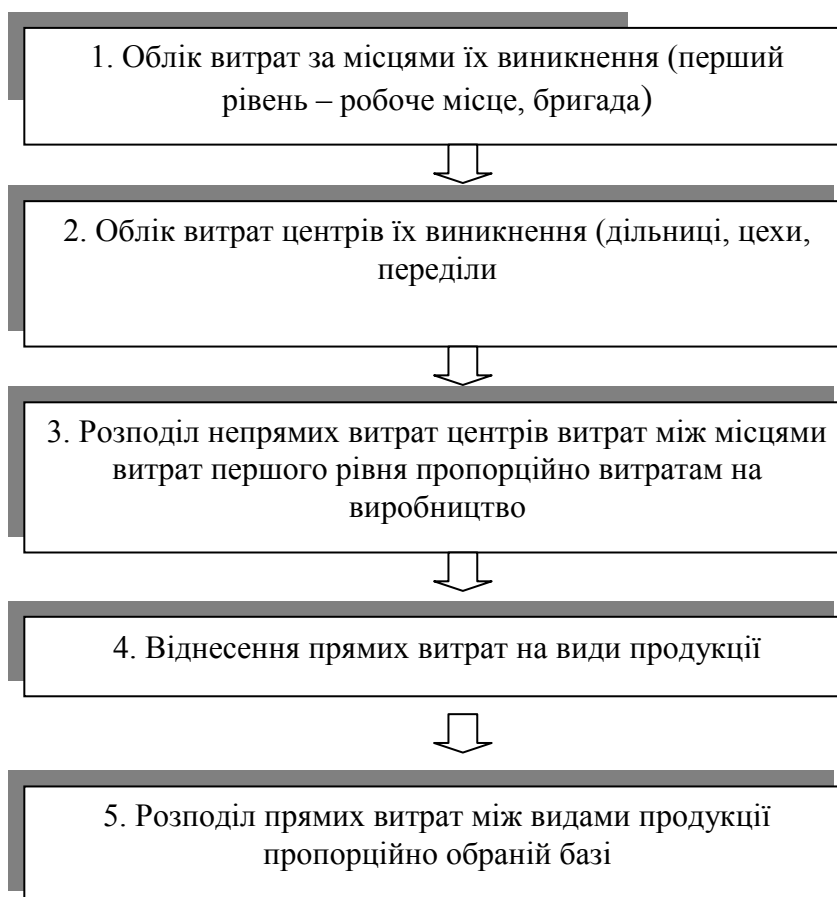


Рис. 2.3. Алгоритм обліку витрат виробництва будівельної продукції за місцями їх виникнення

На початку здійснюється облік витрат робочого місця, бригади, тобто місць виникнення витрат першого рівня (1). Наступний етап - облік витрат дільниці, цеху, переділів та виробництв (центрів витрат) (2). Прямі витрати центрів витрат є комплексними відносно місць витрат першого рівня, тому вони розподіляються між ними пропорційно прямим витратам на виробництво (3). Заключний етап обліку (4, 5) це групування та розподіл прямих і непрямих витрат між об'єктами калькуляції (видами продукції).

В результаті з'являється можливість персонального віднесення прямих витрат (матеріальні витрати, оплата праці, паливо, енергія) на місця виникнення витрат першого рівня, а якщо останнє пов'язано з виготовленням одного виду продукції (технологічна лінія), то і на об'єкт калькулювання (продукція технологічної лінії). До непрямих витрат даного рівня буде відноситися частина загальновиробничих витрат (змінні та розподілені постійні). Така організація обліку дозволить не тільки підвищити точність калькулювання напівфабрикатів та готової продукції, а й ефективно управляти витратами безпосередньо на місцях їх виникнення в процесі виробництва, що дозволить вчасно попереджувати понаднормативні витрати і втрати ресурсів.

Місця та центри виникнення витрат є основою для виділення на виробничо-будівельних підприємствах центрів (сегментів) відповідальності.

Центри (сегменти) відповідальності - це групування витрат на виробництво за окремими підрозділами і відповідальними особами, яке забезпечує колективну та індивідуальну відповідальність і заінтересованість в зниженні собівартості.

Необхідно відмітити, що деякі економісти не бачать різниці між центрами відповідальності, місцями виникнення витрат та центрами витрат. Інші, навпаки, підкреслюють, що ці поняття виражають різні економічні процеси.

Виходячи з вивчення діяльності базового підприємства, вважаємо, що хоча різниця між центрами відповідальності, місцями виникнення витрат та центрами витрат дійсно є, але при цьому очевидна і єдність цих об'єктів. На виробничо-будівельних підприємствах місцем виникнення витрат може бути робоче місце і бригада, центром витрат - дільниця, цех, лінія, технологічний переділ. При цьому, місцями виникнення витрат виробництва є структурні підрозділи, які залежать від виду та технології виробництва й відрізняються від центрів витрат саме чітким місцем у структурі підприємства, економічною характеристикою та соціальним змістом. Разом з тим, місця, або центри виникнення витрат можуть виступати як центри відповідальності, якщо керівники структурних підрозділів несуть матеріальну відповідальність за рівень витрат на виробництво й результати роботи.

Місця та центри витрат пов'язуються з калькулюванням собівартості продукції, а центри відповідальності з управлінням собівартістю і визначенням результатів діяльності окремих підрозділів підприємства.

Аналізуючи ПП "Будівельник", можна виділити наступні основні критерії створення центрів відповідальності на будівельних підприємствах:

- чітке територіальне чи функціональне виділення центру;
- гнучкість управління;
- можливість точного планування та обліку витрат та результатів;
- закріплення персональної відповідальності за кожним керівником підрозділу;
- правильний вибір контролюючих параметрів.

Враховуючи вказані критерії і відповідно до виділених місць виникнення витрат для базового підприємства пропонується наступне групування центрів відповідальності табл. 2.3. Найвищим рівнем центрів відповідальності є підприємство (рівень 5), керівництво якого контролює загальний рівень витрат, обсяги прямих та накладних витрат. Акумуляування витрат на рівні будівельного виробництва окремих видів продукції (робіт, послуг) (рівень, 4)

дозволяє контролювати такі показники діяльності центру, як витрати будівельного виробництва конкретної продукції за технологічними переділами.

Таблиця 2.3.

Центри (сегменти) відповідальності ПП “Будівельник ”

Рівні центрів (сегментів) відповідальності	Місця та центри виникнення витрат	Об’єкти обліку витрат	Рівень собівартості
5 Підприємство	Відділи Виробництва Цехи Дільниці	Витрати підприємства на виготовлення продукції	Повна собівартість продукції
4 Виробництво	Відділи Цехи Дільниці	Витрати виробництва окремої продукції	Повна собівартість виробництва
3 Дільниця (переділ)	Відділи Технологічні лінії Бригади Робочі місця	Витрати технологічної лінії	Виробнича собівартість напівфабрикатів
2 Бригада	Підрядна бригада Наскрізна бригада	Витрати бригади	Прямі витрати бригади
1 Робоче місце	Група обладнання Робоче місце	Витрати технологічного процесу	Прямі витрати робочого місця

Для бригади (рівень 2) контролюючими показниками можуть бути економія сировини, матеріалів, трудових витрат (за рахунок освоєння суміжних професій, скорочення зайвих робітників і т.п.); визначення технологічної собівартості продукції (робіт, послуг) в абсолютній величині та в розрахунку на одиницю випущеної продукції, виконаних робі, наданих послуг; виробництво продукції в розрахунку на бригаду; якість; ритмічність використання обладнання (дозволяє контролювати використання робочого часу (простої)); рівень використання матеріальних ресурсів та виробітку. За робочим місцем (рівень 1) плануються та контролюються такі важливі показники діяльності, як обсяг виробництва в натуральному та вартісному вимірах, економія сировини та матеріалів, продуктивність праці та якість продукції.

Відповідно до рівнів центрів (сегментів) відповідальності, виділених місць виникнення витрат і відповідальних за витрати осіб пропонується типова номенклатура місць виникнення витрат базового підприємства і перелік показників, які забезпечать користувачів відповідних рівнів необхідною обліково-економічною інформацією для здійснення управління витратами.

В умовах застосування комп'ютерного середовища кожному місцю виникнення витрат присвоюється шестизначний порозрядний код (рис.2.3.), який заноситься в єдину базу даних нормативно-довідкової інформації.

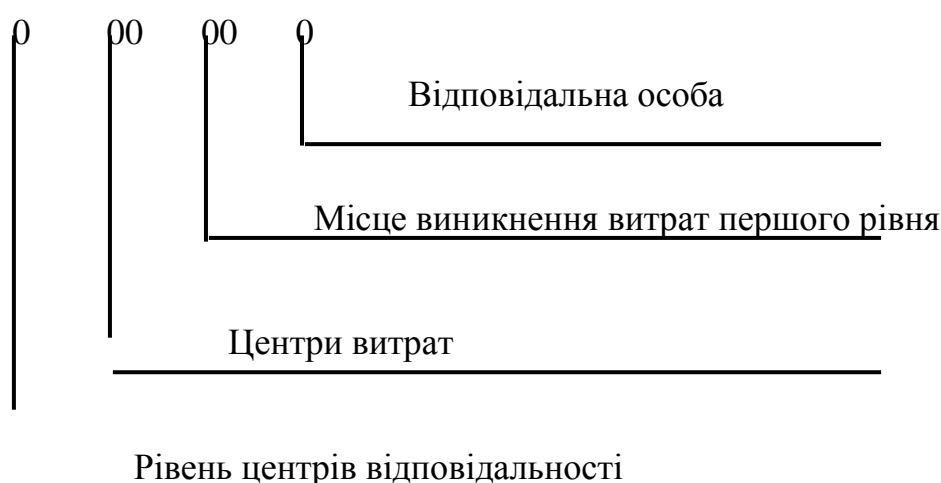


Рис 2.3. Структура коду місць виникнення витрат будівельного підприємства.

Перша цифра відповідає шифру рівня центру відповідальності (РЦВ), до якого належить місце виникнення витрат; друга і третя цифри - шифру групи однотипних місць виникнення витрат (центри витрат); четверта і п'ята - шифру порядкового номера місця виникнення витрат у групі (місце виникнення витрат першого рівня), шоста - шифру відповідальної особи. Наприклад, в кодовому позначенні 240053 (бригадир) міститься чотири шифри: 2 - рівень центру відповідальності; 40 - центр витрат; 05 - місце виникнення витрат; 3 - відповідальна особа.

Для оперативного виявлення результатів діяльності виділених місць виникнення витрат і центрів відповідальності, встановлення відхилень від

технології виробництва, норм витрат сировини та матеріалів, робочої сили, використання палива та енергії необхідно безпосередньо на місцях виникнення витрат або центрах відповідальності (цех, дільниця) встановлювати АРМ операторів (І рівень), які щоденно потребують необхідну інформацію, що стосується процесу виробництва.

Покращити управління витратами та поліпшити контроль за формуванням собівартості відповідно до ринкових умов господарювання можливо при впровадженні нормативного методу обліку витрат безпосередньо в облікових бухгалтерських записах, затвердивши його застосування в наказі Про облікову політику. Зарубіжний аналог такого методу обліку відомий під назвою "стандарт-кост".

Нормативний метод обліку витрат будівельного виробництва забезпечує своєчасний вплив на рівень витрат на виробництво і формування собівартості продукції (робіт, послуг) дозволяє щоденно виявляти і встановлювати розмір, причини та винуватців відхилення фактичних витрат від діючих норм, оперативно розкривати невраховані при плануванні і в практичній роботі резерви, своєчасно попереджати нераціональне використання сировини та матеріалів, визначати результати діяльності підрозділів підприємства, тобто дозволяє ефективно управляти процесом виробництва.

Отже, за даними проведених досліджень можна зробити такі висновки.

Узагальнений (так званий "котловий") облік витрат будівельного виробництва без виділення конкретних місць їх виникнення не дозволяє повно й достовірно відображати інформацію про витрати та не сприяє ефективному управлінню формуванням собівартості продукції. Організаційно-виробнича структура будівельних підприємств дозволяє локалізувати місця виникнення витрат за адміністративними, технологічними і умовними ознаками і на цій основі здійснювати облік витрат за місцями їх утворення та центрами відповідальності. Таке ведення обліку дає змогу делегувати повноваження й відповідальність конкретним виконавцям і структурним підрозділам, щоденно виявляти технологічні понаднормові втрати виробництва, перевитрати

сировини, матеріалів та інших ресурсів в місцях їх виникнення і вживати заходи до їх попередження.

2.4. Шляхи удосконалення організації і методики обліку у будівельних організаціях

Вивчаючи шляхи та напрями вдосконалення обліку в будівництві слід приділити увагу наступним нагальним питанням:

1. Запобігання подвійного рахунку виконаних обсягів будівельно-монтажних робіт в цілому по галузі при складанні статистичної звітності.

Ще в 70-80-х роках ХХ століття пропонувалося вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями, виділяти окремою калькуляційною статтею. Однак проти включення вартості робіт, виконаних субпідрядними організаціями, в собівартість об'єктів будівництва, виступає Держбуд України. В листі Держбуду до Міністерства фінансів від 13.12.2012 р. №8/4-684 зазначається, що названі вище витрати не є власними, безпосередніми витратами генпідрядної організації. З Держбудом можна деякою мірою погодитися, адже включення вартості робіт, виконаних субпідрядними організаціями, в собівартість будівельних об'єктів генпідрядників потребує одночасного їх віднесення і до доходів останніх. При складанні статистичної звітності генпідрядні організації у складі обсягів виконаних робіт крім робіт, здійснених власними силами, покажуть роботи, які включені до доходів субпідрядників. В результаті цього матиме місце подвійний рахунок виконаних обсягів будівельно-монтажних робіт в цілому по галузі. Цю проблему можна вирішити так: при складанні Звіту про фінансові результати генпідрядні організації повинні включати вартість виконаних робіт субпідрядними організаціями і в собівартість реалізованої продукції, і до складу виручки від реалізації, а при заповненні статистичної звітності - відображувати тільки роботи, виконані власними силами.

2. Внесення змін і доповнень до Методичних рекомендацій № 81 [47] з формування собівартості будівельно-монтажних робіт.

Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 81 нарівні з відповідними П(С)БО(16,18) та Правилами визначення вартості будівництва належать до основних документів, на які спираються бухгалтери та економісти при вирішенні питань організації обліку на підприємствах будівельної галузі. Саме тому недосконалість цього документу є дуже значною проблемою, що потребує якнайшвидшого вирішення.

Необхідність внесення змін до Методичних рекомендацій № 81 пов'язана з недостатнім зв'язком даного документу з іншими документами, що регулюють питання формування собівартості будівництва. Так, з П(С)БО 18 "Будівельні контракти" [47] Методичні рекомендації № 81 [48] пов'язані лише тим, що дослівно повторюють деякі його норми, не роз'яснюючи їх. Слід також зазначити, що пояснення щодо методики і організації бухгалтерського обліку собівартості будівельно-монтажних робіт, наведені в Методичних рекомендаціях № 81 не є достатніми, що викликає багато питань у бухгалтерів.

Тому нова редакція цього документу повинна бути доповнена наступною роз'яснюючою інформацією:

- про проміжні рахунки (або проміжні платежі), а отже, і про порядок їх обліку;
- про валові заборгованості замовників або валові заборгованості замовникам за роботи за будівельними контрактами;
- про субрахунки 238 і 239 та порядок їх застосування.

3. Впровадження сучасних методів організації обліку на базі програмного забезпечення 1С:Бухгалтерія та АВК-3.

Бухгалтерам сучасних підприємств добре відома програма 1С:Бухгалтерія, що призначена для автоматизації бухгалтерського та податкового обліку всіх складових економічної діяльності підприємства. Цими складовими в програмі 1С є:

- бухгалтерський облік;
- оперативний облік;
- розрахунок.

Впровадження цієї програми не тільки дає змогу прискорити процес обліку за рахунок уніфікації здійснення типових операцій, але й звести до мінімуму кількість помилок при складанні фінансової звітності.

Але бухгалтерам будівельних організацій необхідно також знати ще одну спеціалізовану програму, розроблену для використання в будівельному обліку.

Програмний комплекс "Автоматизоване визначення вартості будівництва, АВК-3" призначений для автоматизованого випуску кошторисно-ресурсної документації, яка використовується усіма учасниками будівництва. Він орієнтований на Державні будівельні норми України ДБН Д. 1.1-1-2000 "Правила визначення вартості будівництва". Програмний комплекс, складається з шести взаємопов'язаних підсистем:

- кошторисні документи;
- договірна ціна;
- підрядник;
- нормативно-довідкова інформація (НДІ);
- сервіс;
- довідка.

Для виконання кошторисного розрахунку вартості будівництва і складання локального кошторису в програмі АВК-3 необхідно на першому етапі ввести початкову інформацію щодо обсягів та складу робіт, а також матеріальних та трудових витрат, пов'язаних з їх виконанням.

На основі виконаного локального кошторису програмний комплекс дозволяє в автоматизованому режимі формувати наступні вихідні документи:

- зведений кошторисний розрахунок;
- об'єктний кошторис;
- відомість ресурсів до зведеного кошторисного розрахунку;

- розрахунок витрат на транспортування будівельних вантажів. Програмою АВК-3 передбачена також стиковка з програмою 1С: Бухгалтерія, що забезпечує зв'язок цих двох елементів обліку будівельного виробництва та дозволяє пов'язати дані, які є спільними для цих програм, а саме трудові та матеріальні витрати, договірні ціни та ін.

Підсистема Підрядник програми АВК-3 дозволяє випускати в автоматизованому режимі наступні звітні документи, що використовуються при здійсненні робіт:

- Акт приймання виконаних підрядних робіт (форма №КБ-2в);
- Довідка про вартість виконаних підрядних робіт (форма №КБ-3);
- Журнал обліку виконаних робіт (форма №КБ-6) - за місяць, квартал, рік;
- Звіт про витрати основних матеріалів (форма №М-29);
- Кошторис на додаткові до проекту обсяги (в складі Акта №КБ-2в);
- Відомість залишків обсягів робіт за локальним кошторисом;
- Підсумкова відомість ресурсів;
- Розрахунок загальновиробничих витрат;
- Розрахунок одиничної вартості;
- Розрахунок витрат на транспортування будівельних вантажів;
- Перевезення будівельних вантажів власними силами;
- Кошторисні розрахунки до Акту №КБ-2в.

Приклад розрахунку кошторису сантехнічних робіт при будівництві торгово-розважального комплексу, що здійснює ПП «Будівельник», представлений у звітних документах, виконаних з використанням програмного комплексу АВК-3.

4. Зміна побудови Акта приймання виконаних підрядних робіт (типова форма №КБ-2В).

Основними первинними документами з обліку розрахунків між генпідрядними і субпідрядними будівельними організаціями є Акти приймання виконаних підрядних робіт (типова форма №КБ-2В) і Довідка про вартість

виконаних підрядних робіт (типова форма №КБ-3). Ці документи на сьогодні виконують роль так званих "проміжних рахунків" між названими підприємствами, про що зазначається в П(С)БО 18 "Будівельні контракти", де як замовник виступає генпідрядна організація, а підрядник - субпідрядна. Проаналізувавши будову Акта за ф.№КБ-2В можна констатувати, що інформація про інші прямі витрати з будівництва об'єктів у ньому відсутня. З метою ліквідації цього недоліку необхідно інші прямі витрати, до складу яких згідно з П(С)БО 18 "Будівельні контракти" [26] входить вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями, виділити окремим рядком у структурі прямих витрат у названому первинному документі. Це доповнення повинно сприяти посиленню контролю за такими витратами.

Зміна рахунку обліку виконаних субпідрядними організаціями робіт.

Певних коригувань потребує порядок синтетичного обліку розрахунків між генпідрядними і субпідрядними організаціями, відображений у Методичних рекомендаціях №81 [47]. Так, в п.16 цього документа зазначено, що виконані субпідрядними організаціями роботи, прийняті й оплачені генеральним підрядником, включаються у виробничу собівартість будівельно-монтажних робіт генерального підрядника: Д 90—К 63. Оскільки виробнича фактична собівартість об'єктів будівництва формується не на рахунку 90 "Собівартість реалізації", а на 23 "Виробництво", то саме по дебету останнього необхідно відображувати вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями. Крім того, зазначені роботи не завжди входять у повному обсязі до суми визнаного доходу генпідрядника замовником. На цю вартість значною мірою впливають методи його визнання доходу, форми розрахунків учасників інвестиційного процесу тощо. Таким чином, вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями, може обліковуватися в складі незавершеного будівництва генпідрядника на рахунку 23 "Виробництво".

6. Необхідність введення кореспонденції рахунків 24 "Брак у виробництві" і 91 "Загальновиробничі витрати".

У витрати на виправлення браку, допущеного під час виконання будівельно-монтажних робіт, згідно з Методичними рекомендаціями №81 включають вартість додатково витрачених матеріалів, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, на експлуатацію будівельних машин і механізмів, а також частину загальновиробничих витрат. Діючий План рахунків бухгалтерського обліку, на жаль, не передбачає кореспонденції за дебетом 24 "Брак у виробництві" і кредитом 91 "Загальновиробничі витрати". Таким чином, доцільно було б внести доповнення до Інструкції №291, яке передбачало б усунення цього недоліку і забезпечувало б більш точне визначення витрат на виправлення браку.

7. Внесення змін до обліку при віднесенні втрат від браку на винну особу та витрат на здійснення гарантійних ремонтів.

На суму втрат від браку значною мірою впливає розмір відшкодувань винними особами. Процедура його визначення чітко не описана в чинних законодавчих і нормативних документах. Було б доцільно, щоб цей розмір встановлювала спеціальна комісія, створювана при виникненні браку, про що необхідно було б зазначити в Наказі про облікову політику підприємства.

У переважній більшості навчальної літератури віднесення втрат від браку на винну особу відображується записом за дебетом 66 "Розрахунки з оплати праці" і кредитом 24 "Брак у виробництві". Було б доцільно здійснювати ці розрахунки не через рахунок 66, а субрахунок 375 "Розрахунки за відшкодуваннями завданих збитків", тобто кореспонденція повинна мати наступний вигляд: Д 375—К24. Це пояснюється низкою причин.

По-перше, не завжди віднесення втрат від браку збігається в часі із утриманням завданих збитків з винної особи, а бухгалтерські записи мають здійснюватися на основі первинного документа - Акта про брак (ф. №П-46) у момент його складання.

По-друге, сума втрат від браку може значно перевищувати 50% нарахованої заробітної плати, вище від яких утримання із працівника не можуть проводитися згідно із ст.26 Закону України "Про оплату праці". В таких

випадках частина втрат від браку, яка перевищує названу межу, випаде з даних синтетичного обліку.

По-третє, відшкодування втрат від браку винною особою має здійснюватися в сумі, яка включає ПДВ, оскільки воно є об'єктом оподаткування цим податком. Нарахування податкового зобов'язання на суму таких втрат за дебетом рахунку 66 "Розрахунки з оплати праці" і кредитом рахунку 64 "Розрахунки за податками і платежами" (аналітичний рахунок ПДВ до субрахунку 641 "Розрахунки за податками") деякою мірою суперечить методиці синтетичного обліку цього податку.

За дебетом 375 "Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків" і кредитом 71 "Інший операційний дохід" та одночасно за дебетом 71 "Інший операційний дохід" з кредиту 641 "Розрахунки за податками" необхідно відображати відповідно суми ПДВ і подвійний розмір завданих збитків, які підлягають перерахуванню до бюджету.

Щодо витрат на здійснення гарантійних ремонтів, то їх слід обліковувати на рахунку 24 "Брак у виробництві", так як це зазначено в Інструкції №291, а не відносити до витрат на збут згідно з вимогами П(С)БО 16 "Витрати". Для обліку таких витрат доцільно відкривати окремий субрахунок до рахунку 24, а в системі управлінського обліку - аналітичні рахунки для накопичення інформації в розрізі центрів витрат і центрів відповідальності.

Втрати від браку і витрати на здійснення гарантійних ремонтів в управлінському обліку необхідно узагальнювати в спеціальній внутрішній звітності, основною інформаційною базою для заповнення якої повинні бути Відомість 14 і Журнал-ордер 10-Б - при журнально-ордерній формі рахівництва, Журнали 5, 5А і Відомості до них - при журнальній формі рахівництва або відповідні машинограми, де ведеться аналітичний облік названих вище витрат - при автоматизованому веденні обліку.

Облік виробничих запасів є складною і трудомісткою ділянкою облікової роботи. В.М. Шваб та І.В. Кононенко зазначають: "Облік матеріальних цінностей повинен бути максимально дешевим, тобто його організувати треба

так, щоб ним займались якнайменше людей. І.Ф. Рашковський погоджується із думкою згаданих авторів щодо великої трудомісткості роботи при обліку виробничих запасів, також вважаючи, що він є однією із найбільш трудомістких ділянок роботи в сільськогосподарських підприємствах. Ці автори цілком доречно акцентують увагу на великому обсязі роботи з обліку наявності, надходження та вибуття виробничих запасів.

Ефективним напрямом удосконалення обліку виробничих запасів є використання сучасних засобів обчислювальної техніки та створення на її основі автоматизованих робочих місць бухгалтера.

Інформація із зовнішніх джерел даних у вигляді первинних документів (паперових або машинних) та з внутрішніх джерел, переважно у згрупованому вигляді, повинна вводитися в комп'ютери у міру її надходження, відповідно до графіку документообігу. Зберігання і нагромадження інформації в пам'яті комп'ютера, як правило, повинно набувати форм бухгалтерських проводок або записів, що містять у стандартному вигляді практично всю корисну інформацію, зареєстровану в первинних документах, яка нагромаджується у базі даних протягом року. Узагальнення бухгалтерських проводок і систематизація їх даних по рахунках бухгалтерського обліку з формуванням залишків та оборотів по них повинні здійснюватись у момент запиту на одержання облікового реєстру, форм аналізу або звітності.

Крім, автоматизації облікового процесу ведення бази даних повинно давати змогу здійснювати автоматизований попередній, поточний і наступний контроль господарської діяльності шляхом порівняння із плановими і нормативними даними, звірки документів різних підрозділів і ділянок облікової роботи. У підрозділах підприємства комп'ютерні технології повинні передбачати автоматизацію керування окремими операціями і технологічними процесами.

Програмно-технічні комплекси мають бути основою для організації автоматизованих робочих місць: керівників підрозділів (виробництв), диспетчерів, обліковців, нормувальників, операторів, бухгалтерів з оплати

праці, завідуючих ферм, що сприятиме створенню системи автоматизованого обліку в господарстві. Обмін інформацією між автоматизованими робочими місцями повинен здійснюватися за допомогою паперових носіїв, дискет, засобами електронної пошти або через організацію локальної комп'ютерної мережі.

Висновки до розділу 2

Бухгалтерський облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт у залежності від видів об'єктів обліку може бути організовано за замовленнями або за методом накопичення витрат за певний період часу із застосуванням елементів нормативного методу обліку і контролю за економним і раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Основним методом обліку витрат на виконання будівельно-монтажних робіт є облік за замовленнями, відповідно до будівельних контрактів. Облік витрат за замовленнями ведеться наростаючим підсумком до закінчення виконання контракту.

Узагальнений (так званий "котловий") облік витрат будівельного виробництва без виділення конкретних місць їх виникнення не дозволяє повно й достовірно відображати інформацію про витрати та не сприяє ефективному управлінню формуванням собівартості продукції. Організаційно-виробнича структура будівельних підприємств дозволяє локалізувати місця виникнення витрат за адміністративними, технологічними і умовними ознаками і на цій основі здійснювати облік витрат за місцями їх утворення та центрами відповідальності. Таке ведення обліку дає змогу делегувати повноваження й відповідальність конкретним виконавцям і структурним підрозділам, щоденно виявляти технологічні понаднормові втрати виробництва, перевитрати сировини, матеріалів та інших ресурсів в місцях їх виникнення і вживати заходи до їх попередження.

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ

3.1. Організаційно-інформаційна модель аналізу діяльності будівельної організації

Процес здійснення господарської діяльності господарюючими суб'єктами передбачає ефективне поєднання великої кількості організаційних, трудових, матеріальних, фінансових тощо ресурсів. Даний ефект вимірюється шляхом співставлення отриманого результату з витратами живої і уречевленої праці на його досягнення. Якість і обсяг виробленої продукції, продуктивність праці, рівень собівартості характеризують фінансові результати діяльності.

У величині фінансових результатів безпосередньо віддзеркалюються усі аспекти діяльності господарюючого суб'єкта: технологія і організація виробництва, система внутрішнього та зовнішнього управління, особливості діяльності.

Результатом господарської діяльності є економічний її підсумок у грошовій формі, який має два "полюси" прояву: позитивний і негативний, тобто прибуток і збиток.

Позитивний фінансовий результат - прибуток - є метою, заради якої працює або, принаймні, повинно працювати підприємство.

Прибуток - це абсолютний показник ефективності діяльності підприємства, позитивна форма фінансових результатів у вигляді перевищення суми доходів над сумою витрат, які були понесені для отримання цих доходів, що в майбутньому формує фінансові ресурси підприємства та держави.

У сучасних умовах не слід віддавати перевагу одному тлумаченню прибутку. Необхідно розглядати різні ситуації його походження, які взаємно не виключають, а доповнюють одна одну.

Так, наприклад, у ринкових умовах розрізняють прибуток, зароблений "на ініціативі"; прибуток, отриманий за сприятливих умов; прибуток, вилучення якого можливе, завдяки визнанню громадськими інститутами, серед яких важливу роль відіграють органи державної влади (допустимий; прибуток). Жодна з вищеописаних ситуацій у чистому вигляді в дійсності не зустрічається. У переважній більшості випадків прибуток є одночасно отриманим, заробленим і допустимим.

Він є рушійною силою ринкового механізму господарювання, основним джерелом економічного та соціального розвитку підприємства й держави в цілому.

Організаційно-інформаційна модель аналізу фінансових результатів та фінансового стану підприємства

Блок 1. Мета і завдання аналізу фінансових результатів та фінансового стану підприємства

1.1. Мета	1.2. Завдання
<p>Метою аналізу фінансових результатів підприємства є пошук шляхів і кількісна оцінка резервів збільшення прибутку і підвищення рентабельності підприємства на основі ефективного управління його доходами та витратами, та пошук шляхів і резервів зростання його ринкової вартості, поліпшення структури активів та пасивів і забезпечення на цій основі високої фінансової стійкості та платоспроможності</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Аналіз формування прибутку • Аналіз складу та динаміки прибутку • Загальний і факторний аналіз прибутку від операційної діяльності • Аналіз прибутку від інвестиційної діяльності. • Аналіз прибутку від фінансової діяльності • Аналіз чистого прибутку • Аналіз розподілу та ефективності використання чистого прибутку • Аналіз рентабельності підприємства • Граничний аналіз та оптимізація прибутку • Оцінка структури активів і пасивів підприємства • Аналіз динаміки активів і пасивів за складом і структурою • Аналіз руху та ефективності використання активів підприємства • Аналіз джерел фінансування підприємства • Аналіз фінансової стійкості та платоспроможності підприємства • Аналіз рентабельності та ділової активності підприємства

Блок 2. Об'єкти і суб'єкти аналізу фінансових результатів та фінансового стану підприємства

2.1. Об'єкти	2.2. Суб'єкти
<ul style="list-style-type: none"> • Доходи в цілому та за видами • Витрати в цілому та за видами • Прибуток в цілому та за його складовими • Чинники, що вплинули на утворення доходів • Чинники, що вплинули на утворення витрат • Чинники, що вплинули на утворення прибутку • Активи в цілому та за видами • Власний капітал в цілому та за видами • Позиковий капітал в цілому та за видами • Чинники, що спричинили зміну економічного потенціалу • Чинники, що вплинули на фінансову стійкість та платоспроможність • Чинники, що вплинули на рентабельність та ділову активність підприємства 	<ul style="list-style-type: none"> • Вищі посадові особи підприємства • Економічні служби підприємства • Керівники функціональних та структурних підрозділів підприємства • Власники та акціонери. • Зовнішні користувачі інформації • Вищі посадові особи підприємства • Економічні служби підприємства • Керівники функціональних та структурних підрозділів підприємства • Власники та акціонери. • Зовнішні користувачі інформації

Блок 3. Система економічних показників аналізу фінансових результатів та фінансового стану підприємства

3.1. Абсолютні вартісні показники, джерелом яких є облік	3.2. Відносні показники, які є наслідком аналітичної обробки облікової інформації
<ul style="list-style-type: none"> • Абсолютна величина доходу в цілому та за його видами • Абсолютна величина витрат в цілому та за їх видами • Абсолютна величина прибутку в цілому та за його складовими • Залишки активів, капіталу і зобов'язань підприємства • Абсолютні показники динаміки доходів, витрат та прибутку • Залишки та обороти з надходження і витрачання (використання) активів в цілому та за їх видами 	<ul style="list-style-type: none"> • Відносні показники структури доходів, витрат та прибутку • Відносні показники динаміки доходів, витрат та прибутку • Відносні показники інтенсивності процесів (коефіцієнти доходності, рентабельності, витратомісткості тощо) • Відносні показники структури активів, власного капіталу та зобов'язань • Відносні показники динаміки активів, власного капіталу та зобов'язань

<ul style="list-style-type: none"> • Залишки та обороти з надходження і витрачання (вилучення) власного капіталу в цілому та за його видами • Залишки та обороти з надходження і погашення зобов'язань в цілому та за їх видами • Доход від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) • Чистий прибуток підприємства • Абсолютні показники динаміки 	<ul style="list-style-type: none"> • Відносні показники інтенсивності процесів оборотів: з надходження і витрачання ресурсів; з утворення та вилучення власного капіталу; з утворення та погашення зобов'язань. Коефіцієнти фінансової стійкості та платоспроможності. Коефіцієнти рентабельності та ділової активності)
--	---

Блок 4. Інформаційне забезпечення аналізу фінансових результатів та фінансового стану підприємства

4.1. Зовнішня інформація	4.2. Внутрішня інформація
<ul style="list-style-type: none"> • Правова • Нормативна • Довідкова 	<ul style="list-style-type: none"> • Планова • Фактографічна

Блок 5. Методичні прийоми обробки первинної (вхідної) інформації

5.1. Економіко-логічні методи	5.2. Економіко-математичні Методи
<ul style="list-style-type: none"> • Групування • Порівняння • Розрахунок відносних показників • Розрахунок середніх показників • Деталізація • Елімінування 	<ul style="list-style-type: none"> • Методи обробки динамічних рядів • Методи регресійно-кореляційного аналізу • Методи моделювання

Блок 6. Узагальнення і реалізація результатів аналізу фінансових результатів фінансового стану підприємства

6.1. Узагальнення результатів	6.2. Реалізація результатів
<ul style="list-style-type: none"> • Систематизація інформації • Кількісна оцінка втрачених прибутків • Кількісна оцінка потенційного збільшення прибутків • Оцінка вірогідності прогнозованих фінансових результатів • Розробка багатоваріантних заходів щодо поліпшення фінансових результатів діяльності підприємства у майбутньому періоді 	<ul style="list-style-type: none"> • Оцінка заходів поліпшення фінансових результатів з точки зору їх найбільшої відповідності фінансовій стратегії підприємства • Вибір оптимального варіанту заходів щодо поліпшення фінансових результатів діяльності підприємства • Прийняття рішення щодо реалізації обраного варіанту заходів • Доведення прийнятого рішення до виконавців

<ul style="list-style-type: none"> • Оформлення результатів аналізу і передача їх в управлінські структури для реалізації запропонованих заходів Кількісна оцінка втрачених можливостей збільшення економічного потенціалу та підвищення фінансової стійкості і платоспроможності підприємства • Кількісна оцінка потенційного збільшення економічного потенціалу та підвищення фінансової стійкості і платоспроможності підприємства • Оцінка вірогідності прогнозованих показників • Розробка багатоваріантних заходів щодо поліпшення фінансового стану підприємства у майбутньому періоді • Оформлення результатів аналізу і передача їх в управлінські структури для реалізації запропонованих заходів 	<ul style="list-style-type: none"> • Забезпечення контролю за виконанням прийнятих рішень • Оцінка заходів щодо збільшення економічного потенціалу та підвищення фінансової стійкості і платоспроможності підприємства з точки зору найбільшої відповідності фінансовій стратегії підприємства • Вибір оптимального варіанту заходів щодо поліпшення фінансового стану підприємства • Прийняття рішення щодо реалізації обраного варіанту заходів • Доведення прийнятого рішення до виконавців • Забезпечення контролю за виконанням прийнятих рішень
---	---

3.2. Особливості організація і методика загального та факторного аналізу діяльності у будівельній організації

Обсяг будівельно-монтажних робіт пов'язаний з витратами, що визначають собівартість будівельно-монтажних робіт.

Собівартість будівельно-монтажних робіт: це витрати організації, безпосередньо пов'язані з виконанням власними силами і на свій ризик будівельно-монтажних робіт на замовлення юридичних і фізичних осіб.

Планова собівартість будівельно-монтажних робіт: визначається на основі системи економічно обґрунтованих норм і нормативів, техніко-економічних розрахунків, що відображають підвищення організаційно-технічного рівня будівельного підприємства.

Фактична собівартість будівельно-монтажних робіт: відображає склад витрат і собівартість будівельно-монтажних робіт; складається з витрат структурних підрозділів і витрат по управлінню.

Склад собівартості будівельно-монтажних робіт: матеріальні витрати; витрати на доробку і підвищення готовності, придбання матеріалів та виробів, що використовуються на будівельному майданчику; витрати на виготовлення в підсобних виробництвах будівельної організації та будівель і конструкцій, призначених для виконаних робіт; витрати на експлуатацію, поточний ремонт, технічний огляд, обслуговування власних і орендованих машин та обладнання; оплата послуг управлінь, організацій по механізації праці, а також послуги інших спеціальних підприємств; витрати на оплату праці та інші грошові виплати, пов'язані з характером організацій і виконанням будівельно-монтажних робіт.

Міра ефективності використання матеріальних, трудових і грошових засобів розкривається під час вивчення собівартості продукції, бо об'ємом аналізу стають ресурси підприємства, використані для основної діяльності. [40]

Витрати підприємства на спожиті засоби виробництва, предмети праці і оплати праці працівникам виражені в грошовій формі, утворюють собівартість продукції.

Фінансові результати підприємства залежать від доходів та витрат тому необхідно проводити аналіз цих показників, що відображені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1.

Динаміка доходів і витрат по ПП "Будівельник" за 2016-2018рр.

тис. грн.

№ з/п	Показники	Роки			Відхилення 2018 р. від			
		2016	2017	2018	2017		2016	
					абс.	%	абс.	%
1.	Доход (виручка) від реалізації продукції	7438	10425	27580,7	+20142,7	+270,8	+17155,7	+164,6
2.	ПДВ	1239,6	1737,5	4596,7	+3357,1	+270,8	+2859,2	+164,6
3.	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	6198,4	8687,5	22984,0	+16785,6	+270,8	+14296,5	164,6
4.	Інші доходи	-	-	157,3	+157,3	100	+157,3	100

5.	Збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва і готової продукції	1177,8	14620,5	14746,9	+13569,1	+1152,1	+125,9	0,9
6.	Матеріальні затрати	784,2	7994,3	4454,8	+670,6	+85,5	-6539,5	-81,8
7.	Витрати на оплату праці	150,4	477,6	1568,7	+1418,3	+943,0	+1091,1	+228,5
8.	Відрахування на соціальні заходи	78,2	248,3	815,7	+737,5	+943,1	+567,4	+228,5
9.	Амортизація	172,6	432,0	477,7	+305,1	+176,8	+45,7	+10,6
10.	Інші операційні витрати	2962	3805	5,2	-2956,8	-99,8	-3799,8	-99,9
11.	Прибуток на податок	-	-	320,7	+320,7	100	+320,7	100
	Разом витрати	5325,2	2336,7	19389,7	+14064,5	+264,1	+17053	+729,8
	Чистий прибуток	873,2	6350,8	3751,6	+2878,4	+329,6	-2599,2	-40,9

По результатах аналізу доходів і витрат за 2016-2018рр. видно, що дохід від реалізації продукції в 2018р. збільшився в порівнянні з 2016р. на 270,8% на 164,6% внаслідок чого відповідно на 3357,1 тис. грн. та 2859,2 тис. грн.

Слід відмітити, що у звітному періоді зросли залишки незавершеного виробництва, що негативно вплинуло на фінансові результати підприємства.

Витрати в цілому по підприємству різко зросли, так в 2016р. проти 2017р. на 729,8% за рахунок витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизацію основних засобів. Це призвело до скорочення чистого прибутку в 2018р. проти 2017р. на 2599,2 тис. грн. або 40,9%.

Зміни витрат по ПП “Будівельник” відображені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2.

Динаміка витрат по ПП “Будівельник” за 2016-2018рр.

№ з/п	Показники	Роки			Відхилення 2018 р. від	
		2016	2017	2018	2016	2017
1.	Доход (виручка) від реалізації продукції	7438,1	10425	27580,7	+27142,6	+17155,7
2.	Витрати підприємства, в сумі	5325,2	2336,7	19389,4	+14064,2	+17052,7
	в %	71,59	22,41	70,3	-1,29	+47,89

Дані табл. 3.2. свідчать про те, що обсяг реалізації продукції в 2018р. В порівнянні з 2016р. Збільшився на 27142,6 тис. грн., що складає 364,9%, в результаті витрати в цілому по підприємству зросли на 14064,2 тис. грн., але по відношенню до обсягу реалізації скоротилися на 1,29%.

В 2018р. виручка від реалізації продукції теж зросла проти 2017р. на 17155,7 тис. грн., але рівень витрат в 2018р. проти 2017р. на підприємстві збільшився на 47,89% за рахунок зростання незавершеного будівництва.

Витрати на виробництво продукції планують та обліковують за двома напрямками: за економічними елементами і за статтями калькуляції.

Елементи витрат – це однорідні за своїм економічним змістом витрати. До них відносять сировину і матеріали, паливо, енергію, заробітну плату, амортизацію, відрахування на соціальне страхування та ін.

Аналіз витрат за економічними елементами уможлиблює вивчення їхнього складу питомої ваги кожного елемента, частину живої і уречевленої праці в загальних витратах на виробництво.

Зміна складу витрат за економічними елементами по ПП “Будівельник ” відображені в табл. 3.3.

Таблиця 3.3.

Динаміка складу витрат за елементами
по ПП “Будівельник ” за 2016-2018рр.

№ з/п	Показники	Роки			Відхилення 2018 р. від			
		2016	2017	2018	2016		2017	
					абс.	%	абс.	%
1.	Матеріальні затрати	784,2	7994,3	1454,8	+670,6	+85,5	-6539,5	-81,8
2.	Витрати на оплату праці	150,4	477,6	1568,7	+1418,3	+943,0	+1091,1	+228,5
3.	Відрахування на соціальні заходи	78,2	248,3	815,7	+737,5	+943,1	+567,4	+228,5
4.	Амортизація	172,6	432	477,7	+305,1	+176,8	+45,7	+10,6
5.	Інші операційні витрати	2962,8	7805	52	-2910,8	-98,2	-7753	-93,3
Всього витрати за гномічним змістом		41448,2	16957,2	4368,9	+220,7	+5,3	-12588,3	-74,2

Дані табл. 3.2.3 свідчать, що збільшення витрат в 2018р. в порівнянні з 2017р. відбулося по витратам на оплату праці на 1091,1 тис. грн. або 228,5%, відрахування на соціальні заходи на 567,4 тис. грн. або 228,5% амортизаційних відрахувань на 45,7 тис. грн. або 10,6% за рахунок зниження матеріальних затрат на 81,8% та інших витрат на 93,3%.

Головним напрямком пошуку резервів зниження собівартості є дослідження складу кожного елемента матеріальних витрат, виявлення причин зростання цих витрат і способів їх зменшення.

Дані зміни про структуру витрат за економічним змістом відображені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4.

Динаміка структури за економічними елементами витрат
по ПП “Будівельник ” за 2016-2018рр.

№ з/п	Показники	Роки			Відхилення 2018 р. від	
		2016	2017	2018	2016	2017
1.	Матеріальні витрати	18,9	47,14	33,3	+14,4	-13,84
2.	Витрати на оплату праці	3,63	2,82	35,91	+32,28	+33,09
3.	Відрахування на соціальні заходи	1,89	1,46	18,67	+16,78	+17,21
4.	Амортизація	4,16	2,55	10,93	+6,77	+8,38
5.	Інші операційні витрати	71,42	46,03	1,19	-70,23	-44,84
Всього витрати		100	100	100	-	-

За результатами аналізу табл. 3.4. структури за економічними елементами витрат видно, що в 2018р. проти 2016р. питома інших витрат скоротилася на 70,23%, в той час зросли: витрати на оплату праці на 32,28%, відрахування на соціальні заходи на 16,78%, матеріальні затрати на 33,3%.

В 2018р. в порівнянні з 2017р. відповідно зросли витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування за рахунок зниження матеріальних затрат та інших витрат.

Зміни структури за економічними елементами витрат по ПП “Будівельник” за 2016-2018рр. відображено на рисунках.

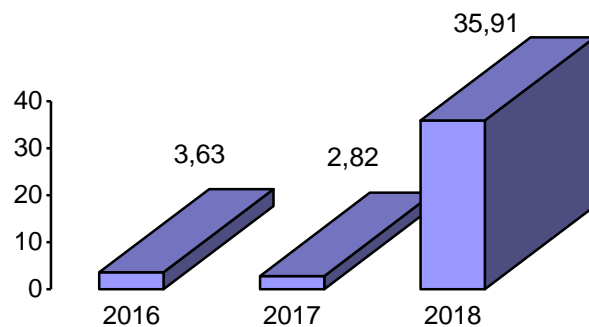


Рис. 3.1. Динаміка зміни структури витрат на оплату праці по ПП “Будівельник” за 2016-2018рр.

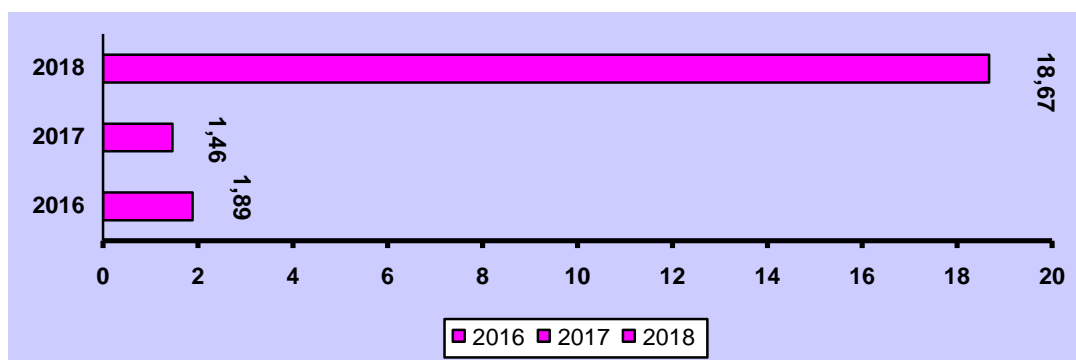


Рис. 3.2. Динаміка зміни структури відрахування на соціальні заходи по ПП “Будівельник ” за 2016-2018рр.

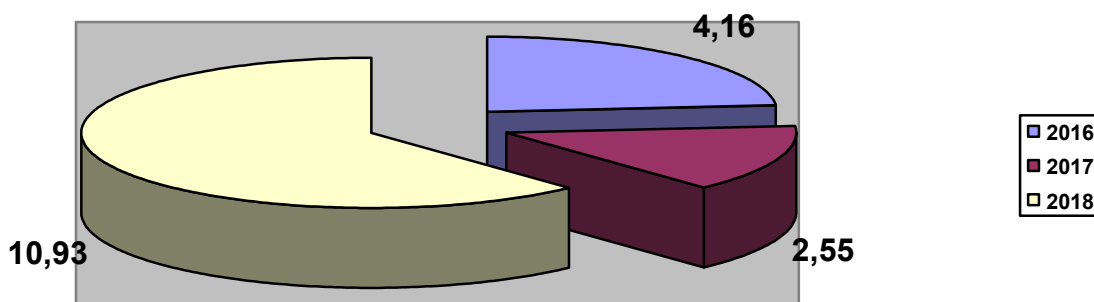


Рис. 3.3. Динаміка зміни структури амортизації по ПП “Будівельник” за 2016-2018рр.

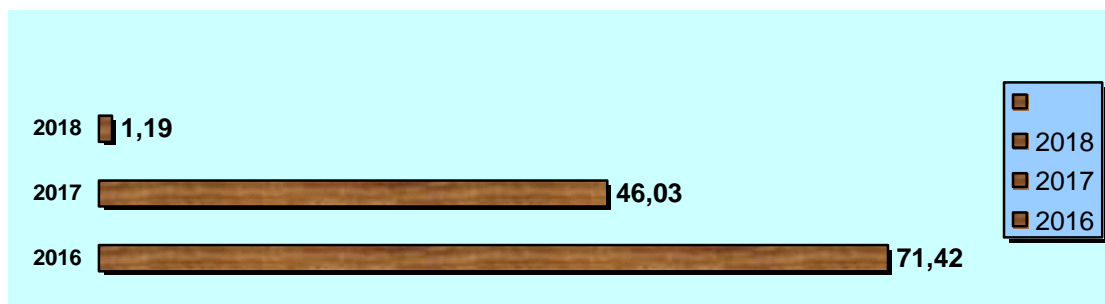


Рис. 3.4. Динаміка зміни структури інших операційних витрат по ПП “Будівельник” за 2016-2018рр.

Таблиця 3.5.

Динаміка складу собівартості будівельно-монтажних робіт по ПП “Будівельник” за 2016-2018рр.

№ з/п	Показники	Роки			Відхилення 2018 р. від			
		2016	2017	2018	2016		2017	
					абс.	%	абс.	%
1.	Матеріальні витрати	784,2	7994,3	1454,8	+670,6	+85,5	-6539,5	-81,8
2.	Витрати на доробку і підвищення готовності придбання матеріалів та виробів, що використовуються на будівельному майданчику	637,8	475,9	14620,5	+13982,7	+2192,3	+14144,6	+2972,2
3.	Витрати на виготовлення в підсобних виробництвах будівельної організації для виконаних робіт	66,1	27,5	165,3	+99,2	+150,1	+137,8	+501,1
4.	Витрати на експлуатацію, поточний ремонт, технічний огляд, обслуговування машин і обладнання	467,8	155,6	556,1	+88,3	+18,9	+400,5	+257,4

5.	Оплата послуг управліннь, організацій по механізації праці, а також послуги інших спеціальних підприємств	215,1	18,3	805,3	+590,2	+274,4	+787	+4300,5
6.	Витрати на оплату праці пов'язані з характером організацій і виконанням будівельно-монтажних робіт	191,4	475,9	1572,3	+1380,9	+721,5	+1096,4	+230,4
	Всього собівартість реалізованої продукції	2362,4	9152,2	19174,3	+16811,9	+711,6	+10021,8	+109,5
	Виручка від реалізації продукції	7438,1	10425	27580,7	+20142,6	+270,8	+17155,7	+164,6
	Затрати на 1 тис. грн. Реалізації продукції	0,318	0,878	0,695	+0,377	+118,6	-0,183	-20,8

На основі даних табл. 3.5. по ПП “Будівельник” видно, що в 2018р. собівартість продукції зросла проти 2017р. на 109,5%, це відбулося за рахунок зростання витрат пов'язаних з підвищенням готовності роботи на будівельних майданчиках, виготовлення конструкцій для виконання будівельних робіт, поточний ремонт обладнання, витрати на оплату праці.

В 2018 р. обсяг реалізації продукції в порівнянні з 2017р. збільшився на 17155,7 тис. грн., що складає 164,6%, а собівартість реалізації продукції зросла на 10021,8 тис. грн. або 109,5%. Таким чином, із зростанням обсягу реалізації продукції затрати на 1 тис. грн. реалізованої продукції скоротилися до 0,183 тис. грн., що складає 20,8%.

Зміна структури собівартості будівельно-монтажних робіт відображена в табл. 3.6.

Таблиця 3.6.

Динаміка структури собівартості будівельно-монтажних робіт
по ПП “Будівельник” за 2016-2018рр.

№ з/п	Показники	Роки			Відхилення 2018 р. від	
		2016	2017	2018	2016	2017
1.	Матеріальні витрати	33,2	87,4	7,6	-25,6	-79,8
2.	Витрати на доробку і підвищення готовності придбання матеріалів та виробів, що використовуються на будівельному майданчику	27,0	5,2	76,3	+49,3	+71,1
3.	Витрати на виготовлення в підсобних виробництвах будівельної організації для виконаних робіт	2,8	0,3	0,8	-2,0	+0,5
4.	Витрати на експлуатацію, поточний ремонт, технічний огляд, обслуговування машин і обладнання	19,8	1,7	2,9	-16,9	+1,2
5.	Оплата послуг управлiнь, організацій по механізації праці, а також послуги інших спеціальних підприємств	9,1	0,2	4,2	-4,9	+4,0
6.	Витрати на оплату праці пов’язані з характером організацій і виконанням будівельно-монтажних робіт	8,1	5,2	8,2	+0,1	+3,0
Всього собівартості реалізованої продукції		100	100	100	-	-

Дані табл. 3.6. свідчать про те, що в 2016р. найбільшу частку у собівартості продукції складають матеріальні витрати та витрати на доробку і підвищення готовності придбання матеріалів та виробів, що використовуються на будівельному майданчику; в 2017р. матеріальні витрати; а в 2018 р. витрати на доробку.

Таким чином, в 2018р. проти 2017р. зросли витрати за рахунок скорочення матеріальних витрат на 79,8%.

Всі витрати за характером участі в процесі виробництва поділяють на прямі і непрямі.

Прямі витрати – це безпосередньо пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт і включаються до собівартості по відповідних об'єктах обліку.

Непрямі витрати – пов'язані з організацією і управлінням виконання будівельно-монтажних робіт, належить до діяльності підприємства в цілому або по структурних підрозділах і включається до собівартості шляхом розподілу.

До прямих витрат відносять: матеріали; основна заробітна плата робітників; експлуатація будівельних машин і механізмів.

До непрямих витрат відносять: адміністративно-господарські витрати; витрати по організації робіт на будівельних майданчиках; витрати на обслуговування; інші накладні витрати.

Аналіз витрат на одну гривню продукції дає можливість встановити завдання для зниження собівартості продукції, забезпечити зв'язок собівартості з чистим прибутком та простежити динаміку зниження собівартості за кілька років.

Динаміку рентабельності по ПП “Будівельник” за 2016-2018рр. наведено в табл.3.6.

Таблиця 3.6.

Динаміка рентабельності по ПП “Будівельник” за 2016-2018рр.

%

№ з/п	Показники	Роки			Відхилення 2018 р. від	
		2016	2017	2018	2016	2017
					абс.	абс.
1	2	3	4	5	6	7
1.	Чиста рентабельність	11,73	60,91	13,6	+1,87	-47,31
2.	Рентабельність загальних витрат	16,398	271,78	19,35	+2,952	-252,43
3.	Рентабельність власного капіталу	225,34	174,0	57,3	-168,04	-116,7
4.	Рентабельність активів	13,16	20,07	4,51	-8,65	-15,56
5.	Рентабельність виробничого потенціалу	22,69	87,6	8,75	-13,94	-78,85
6.	Рентабельність оборотних активів	33,52	61,54	5,18	-28,34	-56,36

Аналізуючи рентабельність фінансово-господарської діяльності динаміка чистої рентабельності в 2018р. проти 2017р. скоротилася на 47,31%, а рентабельність загальних витрат – на 252,43%, рентабельність власного капіталу – 116,7%; рентабельність активів на 15,56% та рентабельність оборотних активів на 56,36%.

Такий стан рентабельності свідчить проте, що склад фінансово-господарської діяльності підприємства відбувся під впливом факторів, до яких належить скорочення економічного потенціалу підприємства шляхом скорочення його активів і капіталу.

Таблиця 3.7.

Динаміка активів підприємства та джерел їх формування по ПП
 “Будівельник” за 2016-2018рр.

тис. грн.

№ з/п	Показники	Роки				Відхилення		
		2016		2017		Сума, тис. грн.	Питома вага, %	По структу рі, %
		Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %			
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Актив								
1.	Необоротні активи	21321,4	67,4	10872,6	13,05	-10448,8	-49,0	-54,35
1.1	Незавершене будівництво	16302,6	51,52	1525,7	1,83	-14776,9	90,6	-49,69
1.2	Основні засоби	5018,8	15,86	6079,0	7,3	+1060,2	+21,1	-8,56
1.3	Довгострокові фінансові інвестиції	-	-	3267,9	3,92	+3267,9	+100	+3,92
2.	Оборотні активи	10320,1	32,6	76720,7	86,95	+66400,6	+643,4	+54,35
2.1	Виробничі запаси	2222,1	7,03	36805	44,2	+34582,9	+1556,3	+37,2
2.2	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	-	-	241,6	0,29	+241,6	+100	+0,29
2.3	Дебіторська заборгованість	145,5	0,46	9066	10,89	+8920,5	+6130,9	+10,43
2.4	За розрахунками Інша поточна заборгованість	-	-	6488,8	7,79	+6488,8	+100	+7,79
2.5	Грошові кошти та їх еквіваленти	7952,5	25,13	19276,3	23,15	+11323,8	+142,3	-1,98
2.6	Інші оборотні активи	-	-	516,9	0,63	+516,9	+100	+0,63
3.	Витрати майбутніх періодів	-	-	-	-	-		
	Підсумок	31641,5	100	83267,2	100	+51625,7	+163,2	-
Пасив								
1.	Власний капітал	387,5	1,23	6546,5	7,84	+6159	+1589,4	+6,61
2.	Забезпечення майбутніх			-				

	витрат і платежів							
3.	Довгострокові зобов'язання			-				
4.	Поточні зобов'язання	-	-	75985,7	91,26	+75985,7	100	+91,26
4.1	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями			-				
4.2	Кредиторська заборгованість за товари	-	-	-	-	-	-	-
4.3	Поточні зобов'язання за розрахунками	-	-	251,4	0,3	+251,4	100	+0,3
4.4	Інші поточні зобов'язання	312541	98,78	503,6	0,6	-30750,5	-98,4	-98,18
5.	Доходи майбутніх періодів	-	-	-	-	-	-	-
	Підсумок	31641,5	100	83267,2	100	+51625,7	+163,2	-

Аналіз даних табл. 3.7. дозволяє оцінити загальне збільшення економічного потенціалу на 163,2% на тій підставі, що така динаміка відповідає стратегії суб'єктів підприємницької діяльності, одним з напрямків якої в умовах ринкової економіки є підвищення ринкової вартості активів.

Зростання активів і капіталу спостерігається за всіма статтями балансу. Разом з тим, нерівномірність темпів приросту окремих статей призвела до погіршення структури активів. Низькі порівняно з середнім значенням (163,2%), темпи приросту необоротних активів (19,0%) призвели до зниження їх питомої ваги у сукупних активах підприємства на 54,35%. Така зміна не може бути компенсована відповідним зростанням оборотних активів.

Динаміка капіталу підприємства призвела до поліпшення його структури: зниження питомої ваги інших поточних зобов'язань на 98,18% та зростання долі власного капіталу.

Таблиця 3.8.

Динаміка показників фінансової стійкості по ПП “Будівельник” за 2016-2018рр.

тис. грн.

№ з/п	Показники	Роки			Відхилення 2018 р. від			
		2016	2017	2018	2016		2017	
					абс.	%	абс.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Коефіцієнт автономії	0,55	0,01	0,08	-0,47	-85,5	+0,07	+700
2.	Коефіцієнт мультиплікації капіталу	1,82	85,66	12,72	+10,9	+599,5	-72,94	-85,2
3.	Коефіцієнт фінансової стійкості	1,223	0,01	0,09	-1,133	-92,6	-0,08	-800
4.	Коефіцієнт загальної заборгованості	0,45	0,988	0,921	+0,471	+104,7	-0,067	-6,8
5.	Коефіцієнт маневрування	-0,104	-54,02	-0,661	+0,557	+535,6	+53,359	+97,8
6.	Коефіцієнт долі власного капіталу в оборотних активах	-0,146	2,028	0,06	+0,206	+1411,9	-1,968	-97,4
7.	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	0,354	0,159	0,073	-0,281	-79,4	-0,086	-54,1
8.	Коефіцієнт накопиченої амортизації	0,123	0,105	0,147	+0,024	+19,5	+0,042	+40
9.	Коефіцієнт здатності основних засобів	0,877	0,895	0,853	-0,024	-2,7	-0,042	-4,7

Аналізуючи показники фінансової стійкості по підприємству за 2016-2018рр. коефіцієнт автономії хоча і збільшився на 0,07 пункти, що нижче критичного значення (0,5), коефіцієнт фінансової стійкості збільшився, що свідчить про збільшення власного капіталу по співвідношенню зобов'язання. Слід відмітити, що наявність зобов'язання у валюті балансу скоротилася на 6,8% в 2016р. проти 2017р.

Доля власного капіталу в оборотних активах зменшилася на 97,4%. Коефіцієнт здатності основних засобів зменшився за рахунок збільшення зносу їх в звітному періоді: так, в 2018р. в порівнянні з 2016р. на 2,7%, а проти 2017р. на 4,7%.

Таблиця 3.9.

Динаміка показників платоспроможності по ПП “Будівельник ” за 2016-2018рр.

№ з/п	Показники	Роки			Відхилення 2018 р. від			
		2016	2017	2018	2016		2017	
					абс.	%	абс.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,02	0,254	0,251	+0,231	+1155,0	-0,003	-1,2
2.	Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,197	0,259	0,457	+0,26	+132,0	+0,198	+76,4
3.	Коефіцієнт поточної ліквідності	0,872	0,33	0,944	+0,072	+8,3	+0,614	+186,1

Показники платоспроможності характеризують здатність підприємства розрахуватись за поточними зобов'язаннями і визначаються як відношення попередньо згрупованих за ступенем ліквідності активів до загальної величини поточних зобов'язань, обчислених на момент складання балансу. Коефіцієнт абсолютної ліквідності характеризує долю поточних зобов'язань, яка може бути відшкодована на момент складання балансу, але в 2018р. він зменшився проти 2017р. на 0,03 пункти або 1,2%.

Коефіцієнт швидкої ліквідності визначає частину поточних боргів, які буде сплачено протягом часу, тривалість якого обумовлено термінами погашення короткострокової дебіторської заборгованості. Коефіцієнт швидкої ліквідності в 2018р. збільшився проти 2017р. на 76,4%, а коефіцієнт поточної ліквідності являє собою співвідношення оборотних активів і поточних зобов'язань підприємства. В звітному періоді зріс коефіцієнт поточної

ліквідності в 2018р. проти 2017р. на 0,614 пункта, хоча цей коефіцієнт нижчий критичного значення (2) на 1,056 пункта.

Таблиця 3.10.

Динаміка показників ділової активності по ПП “Будівельник” за 2016-2018рр.

тис. грн.

№ з/п	Показники	Роки			Відхилення 2018 р. від			
		2016	2017	2018	2016		2017	
					абс.	%	абс.	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Коефіцієнт навантаження економічного потенціалу	0,235	1,571	0,331	+0,096	+40,9	-1,24	-78,9
2.	Коефіцієнт навантаження необоротних активів	1,845	0,489	2,537	+0,692	+37,5	+2,048	+418,8
3.	Коефіцієнт навантаження основних засобів	3,167	2,077	4,537	+1,37	+43,3	+2,46	+118,4
4.	Коефіцієнт оборотності оборотних активів	1,121	0,329	0,331	-0,79	-70,5	+0,002	+0,6
5.	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості та коштів у розрахунках	14,132	71,649	1,746	-12,386	-87,6	-69,903	-97,6
6.	Коефіцієнт оборотності власного капіталу	19,195	2,856	4,213	-14,982	-78,1	+1,357	+47,5
7.	Коефіцієнт погашення дебіторської заборгованості	0,07	0,01	0,573	+0,503	+718,6	+0,563	+5630,0

Аналіз показників ділової активності свідчить про погіршення використання активів і капіталу підприємства.

Показники навантаження і оборотності в 2018р. в порівнянні з 2017р., що чинники, які їх обумовлюють змінювались нерівномірно. За нормальних умов темпи приросту доходу від реалізації продукції мають дещо перевищувати темпи приросту середньорічних активів, що свідчить про скорочення фінансово-господарської діяльності. В результаті чого коефіцієнт навантаження економічного потенціалу скоротився на 78,9%; коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості і коштів у розрахунках на 97,6%.

Таблиця 3.11

Узагальнюючий розрахунок впливу окремих факторів на зміну собівартості продукції

№ з/п	Фактор	Витрати на 1-ну тис. грн. продукції		Повна собівартість продукції	
		розрахунок впливу факторів	величина впливу, грн.	розрахунок впливу факторів	величина впливу, тис. грн.
1	2	3	4	5	6
1.	Зміна обсягу продукції			67,8(27581-25000)	+1749,92
2.	Зміна структури продукції	68,09 – 67,8	0,29	0,29x27581	+80,0
3.	Зміна собівартості виробів	68,7-68,09	0,61	0,61x27581	+168,2
4.	Зміна цін на матеріали і тарифи	69,56-68,7	0,86	0,86x27581	+237,2
5.	Зміна цін на продукцію	69,52-69,56	-0,04	-0,04x27581	-11,0
Всього		69,52-67,8	+1,72	19174-16950 +1,72x27581	+2224 +474,08

Отже, надпланове зростання собівартості продукції на підприємстві склалось під впливом позитивних та негативних факторів.

Собівартість продукції впливає на прибуток підприємства (табл.. 3.12.)

Визначаємо вплив факторів на чистий прибуток в 2018р. В порівнянні з 2016р.

$$V_0 = a_0 - b_0 + c_0 - d_0 - e_0 = 873,2$$

$$V_1 = a_1 - b_1 + c_1 - d_1 - e_1 = 3751,6$$

$$\Delta V = V_1 - V_0 = +2878,4$$

Таблиця 3.12

Дані для розрахунку впливу факторів на чистий прибуток по ПП
 “Будівельник” за 2016-2018рр.

№ з/п	Показники	Умовне позначення	Роки			Відхилення 2018 р. від			
			2016	2017	2018	2016		2017	
						абс.	%	абс.	%
1.	Дохід (виручка) від реалізації продукції		7438,1	10425	27580,7	+20142,6	+270,8	+17155,7	+164,6
2.	Чистий доходи	A	6198,4	8687,5	23141,3	+16942,9	+273,3	+14453,8	+166,4
3.	Собівартість реалізованої продукції	B	2362,4	9152,2	19174,3	+16811,9	+711,6	+10022,1	+109,5
4.	Інші доходи (операційні і звичайні доходи)	C		14620,5	157,3	+157,3	100	-14463,2	-98,9
5.	Інші операційні витрати	D	2962,8	7805	52	-29108	-98,2	-7753	-99,3
6.	Інші звичайні витрати		-	-	-				
7.	Податок на прибуток	E	-	-	320,7	+320,7	100	+320,7	100
8.	Чистий прибуток, в сумі	V	873,2	6350,8	3751,6	+2878,4	+329,6	-2599,2	-40,9
	в % виручці від реалізації продукції		11,74	60,92	13,60		+1,86		-47,32

1) Вплив на чистий прибуток зміни чистого доходу

$$V'_a = a_1 - b_1 + c_0 - d_0 - e_0 = 23141,3 - 2362,4 - 2962,8 = 17816$$

$$\Delta V_a = V'_a - V_0 = 17816 - 873,2 = +16942,6$$

2) Вплив на чистий прибуток зміни собівартості продукції

$$V''_b = a_1 - b_1 + c_0 - d_0 - e_0 = 23141,3 - 19174,3 - 2962,8 = 1004,2$$

$$\Delta V_b = V''_b - V'_a = 1004,2 - 17816 = -16811,6$$

3) Вплив на чистий прибуток зміни інших доходів

$$V'''_c = a_1 - b_1 + c_1 - d_0 - e_0 = 23141,3 - 19174,3 + 157,3 - 2962 = 1162,3$$

$$\Delta V_c = V'''_c - V''_b = 1162,3 - 1004,2 = +158,1$$

4) Вплив на чистий прибуток зміни інших витрат

$$V^V_d = a_1 - b_1 + c_1 - d_1 - e_0 = 23141,3 - 19174,3 + 157,3 - 52 = 4072,3$$

$$\Delta V_d = V^V_d - V'''_c = 4072,3 - 1162,3 = +2910$$

5) Вплив на чистий прибуток зміни податку на прибуток

$$V^V_e = a_1 - b_1 + c_1 - d_1 - e_1 = 3751,6$$

$$\Delta V_e = V^V_e - V^V_d = 3751,6 - 4072,3 = -320,7$$

б) Загальний приріст чистого прибутку за 2004р. в порівнянні з 2002р.

$$\Delta V = \Delta V_a + \Delta V_b + \Delta V_c + \Delta V_d + \Delta V_e = 16942,6 + (-16811,6) + 158,1 + 2910 + (-320,7) = +2878,4$$

Таблиця 3.13

Узагальнюючі дані впливу факторів на чистий прибуток в 2018р. в порівнянні з 2016р.

№ з/п	Показники	Усього	у т.ч. за рахунок	
			Збільшення	Зменшення
1	2	3	4	5
1	Чистий дохід		16942,6	
2	Собівартість реалізованої продукції			16811,6
3	Інші доходи		158,1	
4	Інші витрати		2910	
5	Податок на прибуток			320,7
6	Чистий прибуток	2878,4	20010,7	17132,3

Таким чином на основі табл. 3.2.14. продукції у звітному році призвела до скорочення чистого прибутку на 16811,6 тис. грн.

Визначаємо вплив зміни факторів на чистий прибуток в 2018р. в порівнянні з 2017р.

$$V_0 = a_0 - b_0 + c_0 - d_0 - e_0 = 6350,8$$

$$V_1 = a_1 - b_1 + c_1 - d_1 - e_1 = 3751,6$$

$$\Delta V = V_1 - V_0 = -2599,2$$

1) Вплив на чистий прибуток зміни чистого доходу

$$V'_a = a_1 - b_0 + c_0 - d_0 - e_0 = 23141,3 - 9152,2 + 14620,5 - 7805 = 20804,6$$

$$\Delta V_a = V'_a - V_0 = 20804,6 - 6350,8 = +14453,8$$

2) Вплив на чистий прибуток зміни собівартості продукції

$$V''_b = a_1 - b_1 + c_0 - d_0 - e_0 = 23141,3 - 19174,3 + 14620,5 - 7805 = 10782,5$$

$$\Delta V_b = V''_b - V'_a = 10782,5 - 20804,6 = -10022,1$$

3) Вплив на чистий прибуток зміни інших доходів

$$V'''_c = a_1 - b_1 + c_1 - d_0 - e_0 = 23141,3 - 19174,3 + 157,3 - 7805 = -3680,7$$

$$\Delta V_c = V'''_c - V''_b = -3680,7 - (-10782,5) = -14463,2$$

4) Вплив на чистий прибуток зміни інших витрат

$$V^V_d = a_1 - b_1 + c_1 - d_1 - e_0 = 23141,3 - 19174,3 + 157,3 - 52 = 4072,3$$

$$\Delta V_d = V^V_d - V'''_c = 4072,3 - (-3680,7) = 7753$$

5) Вплив на чистий прибуток зміни податку на прибуток

$$V^V_e = a_1 - b_1 + c_1 - d_1 - e_1 = 3751,6$$

$$\Delta V_e = V^V_e - V^V_d = 3751,6 - 4072,3 = -320,7$$

б) Загальний приріст чистого прибутку за 2004р. в порівнянні з 2002р.

$$\Delta V = \Delta V_a + \Delta V_b + \Delta V_c + \Delta V_d + \Delta V_e = 14453,8 + (-10022,1) + (-14463,2) + 7753 + (-320,7) = -2599,24$$

Таблиця 3.14.

Узагальнюючі дані впливу факторів на чистий прибуток в 2018р. в порівнянні з 2017р.

№ з/п	Показники	Усього	у т.ч. за рахунок	
			збільшення	Зменшення
1	2	3	4	5
1	Чистий дохід		14453,8	
2	Собівартість реалізованої продукції			10022,1
3	Інші доходи			14463,2
4	Інші витрати		7753	
5	Податок на прибуток			320,7
6	Чистий прибуток	2599,2	22206,8	24806

Отже собівартість продукції в 2018 р. (табл. 3.14.) проти 2017р. зросла та скоротила чистий прибуток на 10022,1 тис. грн., це сприяло погіршенню фінансового стану підприємства.

3.3. Особливості організації і методики контролю діяльності будівельної організації

Господарська діяльність неможлива без застосування системи економічних важелів щодо додержання законодавства у галузі господарської політики, тобто без систематичного і дієвого контролю з боку держави за виробництвом, розподілом і споживанням суспільного продукту. За допомогою контролю держава захищає інтереси споживачів, перевіряє якість продукції та усі види обслуговування, що існують на ринку.

Таким чином, контроль - це систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкту з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів. Сутність контролю полягає в тому, що суб'єкт управління здійснює перевірку з урахуванням того, як об'єкт управління виконує його вказівки. Крім того, контроль - це не просто властивість, а необхідна умова існування будь-якого виробництва, він є енергією господарського життя, яка дає імпульс соціально-економічному розвитку.

Зміна соціального устрою в нашій державі призвела до оздоровлення господарської діяльності і зменшення потреби в контролі. Велику роль в цьому відіграла децентралізація, впровадження приватної та колективної власності, різноманітність видів підприємницької діяльності, зростання кількості малих та середніх власників.

Зменшення потреби в контролі обумовлена збільшенням питомої частки недержавних форм власності. Це зумовило перекладання контрольних функцій держави на власника.

Розширення ринкових зв'язків, відновлення комерційного кредиту та комерційного розрахунку вимагає достовірності бухгалтерського обліку та звітності. Уява про єдину форму власності змінюється поняттям господарського різноманіття устрою. Узагальнюються функції та інтереси різних устроїв. Виникають розбіжності і у багатьох випадках протиріччя між державними та груповими інтересами, між управлінцями та підлеглими, між колективом та окремими особами. Ці протиріччя можуть породжувати незаконні, господарсько недоцільні та інші негативні дії. Значна їх частина не завжди може бути виявлена та припинена внутрішньогосподарським контролем.

Часто виникає необхідність проведення фінансового контролю контролюючими органами в зв'язку з суперечками, які виникають між державою та суб'єктами господарювання (підприємством) та окремими особами.

Розбіжності, які можуть виникати між інтересами держави та суспільства, з однієї сторони, та інтересами окремих суб'єктів господарювання та осіб - з іншої, можуть стати об'єктом правового контролю (ревізії на вимогу правоохоронних органів та судово-бухгалтерської експертизи). Об'єктами їх контролю стають правопорушення, які зачіпають інтереси держави, суспільства, особи. Протиріччя між інтересами суб'єктів господарювання стають об'єктом контролю спеціалізованих інспекцій (екологічної, санітарної, торговельної тощо). Ними забезпечується захист здоров'я та інших прав населення та окремої особи. Можливі розбіжності між інтересами підприємства, окремих його підрозділів, служб та співробітників є об'єктом внутрішньогосподарського контролю, здійснення якого дозволяє виявити та попередити факти посадових зловживань і втрат.

Узгодження інтересів суб'єктів господарювання, що входять в партнерські відносини (фінансових установ та державних органів), вимагають аудиторського контролю. Аудиторський контроль попереджує та не допускає можливість збитку, який наноситься фінансовій установі неплатоспроможністю

отримувачів позик, постачальнику - надійністю отриманого від покупця векселя, кредитору - можливістю банкрутства боржника.

В межах державного сектору та акціонерних товариств можливе збереження відомчого контролю у випадках, коли підприємство має вертикальну структуру управління з традиційними взаємовідносинами між вищестоящими та підпорядкованими ланками. Інколи необхідність відомчої ревізії виникає і в приватнопідприємницьких фірмах, які мають складну вертикальну структуру. Але дієвість відомчого контролю, виходячи з досвіду минулих часів, викликає значні сумніви. В умовах планової системи це була найпоширеніша форма контролю, але вона показала низьку ефективність.

Проте роль господарського контролю в економіці не знижується. В Україні визначився новий напрямок розвитку контролю господарської діяльності підприємств - незалежний аудиторський контроль. [35]

Аудит - це надання практичної допомоги керівництву й економічним службам підприємства щодо ведення справ і управління його фінансами, а також щодо налагодження бухгалтерського фінансового і управлінського обліку, надання різних консультацій.

Аудит покликаний надавати допомогу представникам страхових компаній, бірж, акціонерних товариств, спільних підприємств, комерційних банків, різних іноземних фірм.

Метою аудиту обліку діяльності будівельного підприємства є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання прямих виробничих та загальновиробничих витрат, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку прямих виробничих та загальновиробничих витрат та його відповідності прийнятій обліковій політиці.

Завданнями аудиту операцій з обліку прямих виробничих та загальновиробничих витрат є:

- встановлення правильності документального оформлення накопичення та списання прямих виробничих та загальновиробничих витрат;

- перевірка правильності ведення обліку, фактичних витрат та наступного включення їх до собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання;

- підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання;

- підтвердження правильності методу розподілу непрямих витрат, що використовується, і закріплений в наказ про облікову політику.

Предметом аудиту операцій з обліку прямих виробничих та загальновиробничих витрат є господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням та списанням прямих виробничих та загальновиробничих витрат, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства і за його межами.

Джерелами інформації для аудиту операцій з обліку прямих виробничих та загальновиробничих витрат є:

1. Наказ про облікову політику підприємства.
2. Первинні документи з обліку прямих виробничих та загальновиробничих витрат .
3. Облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку прямих виробничих та загальновиробничих витрат .
4. Акти та довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю.

Для забезпечення первинного обліку прямих виробничих та загальновиробничих витрат передбачені наступні уніфіковані первинні документи табл. 3.15.

Таблиця 3.15.

Перелік типових форм первинного обліку загального використання

№ форми	Назва форми
П-12	Табель обліку використання робочою часу та розрахунку заробітної плати
П-13	Табель обліку використання робочого часу
П-14	Табель обліку використання робочого часу
П-15	Список осіб, які працювали в надурочний час

Т-49	Розрахунково – платіжна відомість
З	Подорожній лист легкового автомобіля
П-16	Листок обліку простоїв
П-2	Особова картка
П-49	Розрахунково-платіжна відомість
П-50, 51	Розрахункова відомість
П-52	Розрахунок заробітної плати
П-55	Накопичувальна картка виробітку і заробітної плати
П-56	Накопичувальна картка обліку заробітної плати
03-2	Акт приймання - здач відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
03-14	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)
03-16	Розрахунок амортизації по автотранспорту
М-8,9	Лімітно-забірна картка
М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів
М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу
М-19	Матеріальний звіт
М-21	Інвентаризаційний опис
М-28, М-28а	Лімітно-забірна картка
МШ-4	Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів
МШ-8	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів

Аудитору потрібно враховувати, що застосування бланків застарілих та довільних форм не допускається. В окремих випадках, при наявності відповідних технічних засобів, можливе створення первинних документів на носіях інформації. При цьому обов'язково повинні бути дотримані вимоги положення про документи та документообіг в бухгалтерському обліку, загальногалузевих керівних вказівок по наданню юридичної сили документам на магнітних, паперових носіях, що створюються засобами обчислювальної техніки, загальногалузевих керівних методичних матеріалів зі створення та залучення автоматизованого бухгалтерського обліку в складі АСУ підприємств, установ та інших нормативних документів.

Аудит операцій з обліку прямих виробничих та загальновиробничих витрат необхідно розпочинати з інвентаризації об'єктів обліку. Це дає

можливість виявити недостачі або лишки та правопорушення, якщо такі мають місце на підприємстві.

При проведенні перевірки необхідно пам'ятати, що згідно П(С)БО 16 “Витрати” до собівартості будівельної (робіт, послуг) включаються тільки прямі виробничі та загальновиробничі витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та змінні і розподілені постійні загальновиробничі витрати.

При перевірці достовірності формування прямих витрат необхідно порівнювати фактично списані суми з нормами; при постійному списанні за нормами аналізують залишки в матеріальних звітах; при списанні понад норм з'ясовують причини і напрямки віднесення перевитрат за даними зведених відомостей за відхиленнями; перевіряють правомірність віднесення такого виду витрат до статті “Сировина і матеріали”. При цьому використовують дані лімітно-забірних карток, актів-вимог, звітів про рух запасів, норм витрат, актів на списання палива, енергії, зведених відомостей за відхиленнями, карток розкрою, даних рахунків 20 “Виробничі запаси”, 22 “МШП”, 23 “Виробництво”, 375 “З відшкодування завданих збитків”.

Проводячи дослідження, аудитор може виявити наступні порушення: наявність дебетових залишків в матеріальних звітах при постійному списанні матеріалів за нормами, що говорить про завищення фактичного їх витрачання; необґрунтований вибір джерел списання відхилень перевитрат; відсутність пошуку дійсних винуватців та стягнення з них сум збитку; неправильне віднесення до матеріальних витрат витрачання палива, енергії, запасних частин.

Крім того, при перевірці матеріальних витрат необхідно звернути увагу на: правомірність віднесення витрат до прямих матеріальних. До складу прямих витрат включаються тільки ті, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат;

- правильність оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості продукції (робіт, послуг); відповідність методу оцінки обраній обліковій політиці;

- наявність договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, відповідальними за збереження запасів у виробничих підрозділах;
- правильність відображення в бухгалтерському обліку процесу придбання і виготовлення матеріалів в залежності від прийнятої облікової політики підприємства;
- наявність фактів списання на собівартість витрат, які не відносяться до матеріалів, що використовувалися у будівельному виробництві, а також випадки списання на виробничі рахунки вартості ПДВ;
- наявність фактів включення до собівартості продукції (робіт, послуг) вартості сировини, матеріалів, переданих в цехи, дільниці тощо, але фактично не використаних у виробництві;
- правильність встановлення норм витрат сировини і матеріалів відповідно до рівня технічного стану і технології виробництва продукції;
- правильність оцінки і списання зворотних відходів. Зворотні відходи оцінюються за ціною їх можливого використання. При цьому до відходів не відносяться залишки матеріальних ресурсів, які відповідно до встановленої технології передаються в інші цехи як повноцінні матеріали для виробництва інших видів продукції, а також супутня продукція, перелік якої встановлюється в галузевих методичних рекомендаціях з обліку собівартості продукції;
- правильність списання недостач і втрат в межах норм природного убутку;
- наявність фактів віднесення на собівартість продукції серійного і масового виробництва витрат на підготовку і освоєння виробництва нових видів продукції і технологічних процесів.

При проведенні перевірки достовірності формування прямих витрат на оплату праці аудиторі необхідно порівняти обсяги фактично виконаних робіт (на підставі первинних документів) з нормами і розцінками, порівняти розцінки з тарифними ставками відрядників за відповідними розрядами робіт і кількістю часу, що вимагається для їх виконання, перевірити правильність нарахування оплати праці відрядників у відповідності з проводкою: Д-т 23 “Виробництво” К-т 66 “Розрахунки з оплати праці”. При цьому використовуються дані нарядів

на відрядні, роботи, відомостей норм і розцінок, тарифно-кваліфікаційних довідників, тарифних сіток, тарифних ставок облікових регістрів по рахунках 23, 66 .

Проводячи дослідження, аудитор може виявити наступні порушення: неправильне застосування норм, їх заниження і, як наслідок, необґрунтоване отримання премій; неправильне застосування розцінок, що призводить до неправильного нарахування заробітної плати, заниження (завищення) собівартості продукції.

Основна помилка, що виявляється при перевірках даного елемента собівартості, - це недотримання принципу виробничої направленості витрат. При перевірці первинних документів з нарахування заробітної плати (табелів, розрахунково-платіжних відомостей) аудитор може виявити фактор включення до собівартості основної діяльності витрат на оплату праці працівників, зайнятих в інших видах діяльності (будівництво, соціально-культурне обслуговування тощо). Це досягається шляхом звірки даних по кредиту рахунку 66 в частині сум, списаних на рахунки виробничих витрат і показників за підсумком зведеної відомості з оплати праці в частині її нарахування. Дані за підсумками зведеної відомості, як правило, повинні бути більше, ніж дані, по дебету рахунків обліку виробничих витрат.

При проведенні перевірки формування інших прямих матеріальних витрат необхідно враховувати, що до їх складу включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо.

При перевірці правильності віднесення на собівартість відрахувань на соціальні заходи необхідно звернути увагу на дотримання прямої залежності джерела нарахування внесків до позабюджетних фондів від джерела нарахування самого фонду оплати праці. Тобто, необхідно встановити відповідність джерела виплати заробітної плати джерелу сплати внесків. При цьому використовують дані перевірок за іншими розділами (перевірка

розрахунків з оплати праці, операцій з поточними зобов'язаннями тощо). Послідовність перевірки правильності нарахування та відображення в обліку амортизації, вивчення інших операцій з необоротними активами. Завданнями аудитора при вивченні правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) є перевірка правомірності віднесення таких витрат до складу прямих і, відповідно, включення їх до собівартості.

Окрім вивчення правильності формування елементів витрат необхідно перевірити й інші питання.

Так, перевіряючи правильність формування собівартості продукції (робіт, послуг) необхідно дослідити;

- вивчення облікової політики з метою визначення обґрунтованості вибору методу обліку витрат і калькулювання, варіанту зведеного обліку, порядку відображення на рахунках витрат та методів розподілу загальновиробничих витрат;
- організацію аналітичного обліку витрат на виробництво;
- відповідність групування витрат за місцями їх виникнення (виробництво, цех, дільниця, робоче місце);
- правильність оцінки незавершеного виробництва, розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;
- ведення синтетичного і аналітичного обліку витрат на виробництво;
- арифметичний контроль показників собівартості за даними зведеного обліку;
- ведення обліку витрат допоміжних виробництв;
- складання бухгалтерських записів з обліку витрат на виробництво;
- відповідність записів аналітичного і синтетичного обліку по рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головній книзі, звітності.

Досліджуючи правильність і достовірність відображення в обліку і звітності незавершеного виробництва необхідно:

- перевірити відповідність відображення в бухгалтерському обліку вартості незавершеного виробництва порядку, наведеному в Наказі про облікову політику підприємства;

- вивчити відповідність обраного в обліковій політиці методу П(С)БО 16, галузевим інструкціям і типовим методичним рекомендаціям з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг);
- вивчити законність і правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку незавершеного виробництва;
- порівняти залишки на рахунку 23 “Виробництво” з результатами інвентаризації незавершеного виробництва;
- перевірити вибіркоким способом правильність оцінки залишків незавершеного виробництва;
- встановити відповідність фактичних залишків незавершеного виробництва даним, наведеним в балансі.

Чітка організація аудиту на підприємстві дозволить оперативно реагувати на виявлені недоліки в системі управління витратами та формуванні собівартості, розробити систему заходів по їх усуненню та попередженню в майбутній фінансово-господарській діяльності підприємства. Крім того ефективна система аудиту має своєчасно виявити якість управлінських рішень ще до виникнення втрат, через перевірку їх обґрунтованості їх планового розміру на майбутній період, оскільки перевищення витрат може призвести до зростання собівартості продукції (робіт, послуг), підвищення цін, а як наслідок до втрати ринку збуту та клієнтів.

3.4. Застосування комп’ютерних технологій в будівельних організаціях.

Важливим елементом інфраструктури сучасного товариства є інформаційна технологія. Вона передбачає якісно нову організацію збору, переробки та доведення інформації, до області використання масових моделей персональних ЕОМ.

Для ринкових відносин характерним є широке використання ПЕОМ для розв’язання задач обліку, аналізу, контролю і управління, а також використання АСУ, АРМ фахівця.

Найбільший ефект від використання ПЕОМ в обліково-аналітичному процесі досягається за рахунок удосконалення його методології і організації, підвищення контрольних властивостей, а також більш повного задоволення потреб управління. Використання ПЕОМ порушує наступні питання:

- машинне формування первинної облікової інформації;
- машинне ведення аналітичного і синтетичного обліку;
- машинне складання періодичної і річної звітності;
- машинне інформаційно-довідкове забезпечення контрольних-аналітичних задач;
- аналіз результативних показників за допомогою ПЕОМ;
- машинна передача аналітичної інформації для систематичного використання в управлінні.

АРМ спеціаліста дозволяє реалізувати задачі аналізу і контролю в регламентному і діалоговому режимах. За допомогою ПЕОМ можна здійснювати децентралізовану обробку даних на АРМ спеціаліста по різних ланках контролю і аналізу (функціях управління) і в реальному часі передавати отримані результати на ЕОМ більш вищого рівня. Такий підхід сприяє скороченню термінів обробки обліково-аналітичної інформації, підвищенню її оперативності, якості, вірогідності і прийняттю управлінських рішень.

Експлуатацію засобів автоматизованої обробки аналітичної інформації здійснюють безпосередньо робітники контролю, аналізу. АРМ спеціаліста на основі ПЕОМ базується на таких основних принципах: персоніфікація обчислень

- автоматизація професійних знань,
- автоматизація нових функцій,
- безнапірна технологія,
- раціональне співвідношення децентралізованої і централізованої обробки облікової і аналітичної інформації.

Організаційно-економічна сутність завдання аудиту полягає в контролі відповідності записів первинних документів записам бухгалтерського аналітичного і синтетичного обліку та бухгалтерській звітності.

За допомогою комп'ютера можна здійснювати програмний контроль за веденням та дотриманням різних норм, нормативів, правильності застосування розрахунків витрат, а саме проводити економічний аналіз на підприємстві. Оскільки можливість здійснення різних зловживань в більшості випадків створюється відсутністю необхідного програмного контролю, а система автоматизованого контролю для контролера (аудитора) повинна бути такою щоб вона могла передбачити усі помилки обліковця тому така програма повинна бути передбачена в проекті автоматизації обліку. Тоді на кожному підприємстві повинна бути документація, що стосується автоматизованого контролю.

Документація перевіряється на наявність в проекті засобів автоматизованого контролю - як для забезпечення достовірності інформації, що оброблюється на основних етапах облікового процесу, так і для виявлення різного роду зловживань. В результаті такої перевірки можуть бути виявлені "слабкі" місця (з контрольних позицій) в програмі, що не перешкоджають здійсненню порушень, зловживань, наприклад, відсутність програмного контролю внутрішнього переміщення матеріальних цінностей і грошових коштів, контролю за використанням бланків суворої звітності тощо. Це може стати умовою для виписки безтоварних накладних з метою приховування недостач, повторного включення документів для автоматизованої обробки.

Часто закладена в проектну документацію система контролю не відповідає фактичному його здійсненню в процесі обробки облікової інформації. Тому контролеру (аудитору) слід переконатися у відповідності проекту фактичному обліковому процесу, перевірити правильність обробки інформації. Технологічний процес повинен забезпечити автоматизацію контролю правильності обробки інформації та виправлення виявлених помилок. Виявлені в період обробки за окремими стадіями технологічного

процесу помилки відображаються у відповідних актах. По цих актах контролер (аудитор) може відтворити і документально перевірити процес обробки інформації, з'ясувати, які помилки мають постійний характер, чим це зумовлено. Тому важливе значення має організація зберігання цих документів на підприємствах. [58]

До основних видів контролю достовірності інформації належать:

- уникнення механічних помилок, тобто контроль на рівні реквізиту: тип, шаблон, діапазон;
- дотримання технологічного процесу обробки інформації на обчислювальному центрі, що передбачає неможливість виконання наступної процедури обробки без нормального завершення попередньої процедури.

Контролер (аудитор), досліджуючи документи, вивчає встановлений порядок виправлення виявлених помилок, аналізує їх з метою попередження в майбутньому. Особливу увагу слід звернути на помилки, виявлені при введенні інформації в комп'ютер. Для перевірки правильності обробки інформації за окремим завданням аудитор (контролер) може використовувати так званий метод повторного прогону контрольного прикладу, тобто самостійно або з залученням спеціаліста обробити за діючими на підприємстві програмами і у встановленому технологічному порядку конкретну первинну інформацію.

До програмно-логічних способів контролю відносяться прийоми подвійного рахунку; алгоритмічний контроль; рахунковий контроль з отриманням контрольних підсумків; балансовий спосіб рахункового контролю; застосування матричних моделей; порівняння однойменних показників, отриманих із різних джерел (зустрічні перевірки); прийом оберненого перерахунку; способи підстановок, кореляційних зв'язків, інші математичні прийоми, контроль за відхиленнями. Використання названих прийомів дає можливість виявити випадки протиріччя окремих показників в первинних документах, нормативно-довідникової інформації, викривати та попереджувати приписки та інші порушення.

Незважаючи на подальший розвиток автоматичного обладнання та передачі вихідної інформації в комп'ютерні системи контрольних операцій організаційно-інструктивного характеру, спостереження, оцінки дій посадових осіб, отримання пояснень, довідок тощо вимагають творчих зусиль контролера (аудитора) та не підлягають автоматизації за допомогою технічних засобів. Багато видів операцій, пов'язаних з готівково-грошовим обігом, фінансовими розрахунками та рухом товарно-матеріальних цінностей, належить і далі оформлювати традиційними первинними документами, тому що вони виконують розпорядчо-правову функцію, а потім використовуються як виправдовуючі (виконавчі) документи.

Висновки до розділу 3

Процес здійснення господарської діяльності господарюючими суб'єктами передбачає ефективне поєднання великої кількості організаційних, трудових, матеріальних, фінансових тощо ресурсів. Даний ефект вимірюється шляхом співставлення отриманого результату з витратами живої і уречевленої праці на його досягнення. Якість і обсяг виробленої продукції, продуктивність праці, рівень собівартості характеризують фінансові результати діяльності.

Господарська діяльність неможлива без застосування системи економічних важелів щодо додержання законодавства у галузі господарської політики, тобто без систематичного і дієвого контролю з боку держави за виробництвом, розподілом і споживанням суспільного продукту. За допомогою контролю держава захищає інтереси споживачів, перевіряє якість продукції та усі види обслуговування, що існують на ринку.

Висновки і пропозиції

Результатом дослідження є теоретичне узагальнення та практичні рекомендації щодо методики та організації обліку, аналізу і контролю витрат на будівництво. Отримані результати дають підстави зробити такі висновки:

1. Будівельне виробництво-це галузь матеріального виробництва, в якій відбувається нове будівництво, реконструкція та розширення діючих основних засобів.
2. Аналізуючи нормативну базу бухгалтерського та податкового обліку, яку розроблено для підприємств будівельної галузі слід зазначити, що будівництво - єдина галузь, яка відповідає персональному бухгалтерському стандарту (П(С)БО 18 "Будівельні контракти") і практично персональної податкової норми завдяки деяким особливостей, а саме:
 - тривалості операційного циклу;
 - індивідуальному характеру кожного об'єкта будівництва;
 - необхідності здійснення значних витрат і залучення для цього кредитів та інших додаткових джерел фінансування.
3. Аналізуючи діяльність даного підприємства слід відмітити вдалу побудову організаційно-економічної структури підприємства, яка характеризується: невеликими підрозділами з висококваліфікованим персоналом, невеликим числом рівнів керівництва, наявністю в структурі груп спеціалістів, оптимальною побудовою вертикальної та горизонтальної виробничо-управлінської структури.
4. В процесі визначення організації бухгалтерського обліку на базовому підприємстві встановлено, що бухгалтерський облік організований та ведеться згідно вимог чинного законодавства.
5. При дослідженні особливостей організації бухгалтерського обліку будівельних підприємств було встановлено, що одним із найважливіших питань в цьому напрямку, які необхідно вирішити в

умовах переходу до ринкових є вдосконалення документообігу з обліку витрат які приймають участь у формуванні собівартості будівельних робіт. Механізм управління документообігу є важливим етапом в організації бухгалтерського обліку на підприємстві, що забезпечує стабільність роботи; стабільність роботи бухгалтерської служби; чіткість руху та оперативність обробки документів; своєчасність прийняття управлінських рішень. Для цього необхідно на базовому підприємстві розробити графік документообігу, який би сприяв покращенню всієї роботи на підприємстві посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку. Графік документообігу на підприємстві повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів та виконавців через які проходить кожний первинний документ, визначити мінімальний термін його знаходження в підрозділах, а також сприяти поліпшенню аудиторських функцій бухгалтерського обліку. В цілях покращення організації по обліку будівельної діяльності на підприємстві повинні бути розроблені раціональні маршрути проходження документів через виконавців.

6. Бухгалтерський облік будівельної організації здійснюється з метою забезпечення формування повної, правдивої та неупередженої інформації щодо відображення фактичних витрат, понесених під час виконання будівельно-монтажних робіт, а також вироблення продукції допоміжними та другорядними виробництвами будівельної організації, обчислення фактичної собівартості як для окремих об'єктів обліку витрат, так і витрат будівельної організації в цілому, а також для здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Дані бухгалтерського обліку на базовому підприємстві необхідно використовувати для оцінки фінансового стану будівельної організації ПП "Будівельник", ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток і удосконалення будівельного виробництва, планово-економічних і

аналітичних розрахунків, управлінського обліку та внутрішньогосподарського розрахунку у будівельній організації. Основною проблемою в обліку будівельної діяльності підприємства є формування собівартості будівельних робіт. Особливу увагу необхідно приділити при формуванні собівартості іншим прямим витратам, витратам на експлуатацію будівельних машин і механізмів, тимчасових титульних і нетитульних споруд. Від визначення структури цих витрат та належної організації обліку значною мірою залежать показники діяльності як будівельної організації в цілому так і її структурних підрозділів.

7. На сьогодні немає узгодженості між нормативними і інструктивними документами щодо складових такого роду витрат. Ці витрати зазначаються підприємством самостійно і відображаються в обліковій політиці підприємства.
8. Одною із складових інших прямих витрат є втрати від браку. Вони на відміну від вартості робіт, виконаних субпідрядними організаціями, відрахувань на соціальні заходи на заробітну плату виробничих працівників, плати за оренду земельних і майнових паїв є непродуктивними витратами, тобто прямими збитками будівельних підприємств. З метою посилення контролю за такими витратами існує нагальна необхідність виділення їх в окрему калькуляційну статтю.
9. Важливим завданням управлінського обліку витрат від браку є їх правильне визначення з віднесенням на відповідний об'єкт, виявлення його винуватців із оперативним поданням такої інформації керівництву підприємства.
10. Як і в бухгалтерському обліку, критерієм є передбачуваний строк корисного використання. Проте є серйозна відмінність від бухгалтерського обліку. Полягає вона у тому, що у податковому обліку немає поняття "операційний цикл". Отже, навіть якщо об'єкт використовують у межах одного операційного циклу, але цей цикл

перевищує рік, витрати на придбання об'єкта має бути включено до складу витрат, що підлягають амортизації.

11. Управління витратами які виникають при виконанні будівельних робіт є одним із важливих і суттєвих проблем на підприємствах різних видів діяльності. Щодо підприємства ПП “Будівельник” основною проблемою є розподіл витрат за принципом їх віднесення до короткотермінового чи довготермінового періоду часу має важливе значення з точки зору ефективності стратегічного і тактичного управління витратами виробничо-будівельного підприємства. Знання довгострокової динаміки витрат може мати вирішальний вплив на прийняття рішень про розвиток будівельного виробництва або вибір спрямування нових капітальних вкладень.
12. Нормативні та ненормативні витрати є важливими для використання системи нормативного обліку витрат у будівництві і управління за відхиленнями.
13. Ефективне управління витратами неможливе без їх розподілу на ті, які залежать від прийнятих рішень (релевантні) та витрати, які не залежать від прийнятих рішень (нерелевантні). Таке групування витрат є особливо важливим для будівельних підприємств завдяки наявності значної кількості побічної продукції, яку можна переробляти.
14. Важливим для контролю за діяльністю окремих підрозділів є групування витрат на продуктивні та непродуктивні, який викликаний відношенням тих чи інших витрат до створення (збільшення) вартості. Групування та облік витрат за цими ознаками дозволяє оперативно виявляти та контролювати причину та місце непродуктивних наднормальних втрат, що значно підвищує ефективність управління будівельним виробництвом.
15. Управлінський облік витрат будівельної діяльності повинен забезпечувати складання звітних калькуляцій, в яких відображаються всі відхилення від планових кошторисів і від діючих нормативів і

сприяти своєчасному встановленню результатів діяльності центрів відповідальності будівельного підприємства і виявленню резервів подальшого зниження витрат та собівартості.

16. Позитивним моментом в діяльності підприємства є також широке застосування сучасних методів організації обліку - впровадження спеціального програмного забезпечення 1С:Бухгалтерія - для ведення бухгалтерського та податкового обліку, та АВК-3 - для визначення та коригування витрат при здійсненні будівельно-монтажних робіт.
17. Використання цих двох програм паралельно дозволяє досягти оптимальної організації процесу обліку за рахунок уніфікації здійснення типових операцій та оптимізації поставлених задач.

Список використаної літератури

1. Базилінська О.Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2017. – 328 с.
2. Белова І.М., Завитій О.П., Семенишена Н.В. Генезис холдингів та агрохолдингів в Україні як інституційних одиниць. Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка. 2019. Вип. 30. С. 84-93.
3. Белова І.М. Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку. Прикладна економіка-від теорії до практики: Міжнародної науково-практичної конференції. Тернопіль: Вектор, 2016. с. 48-51
4. Бойчик І.М., Харів П.С., Хопчан М.І., Піча Ю.В. Економіка підприємства: Навч. посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів I-IV рівнів акредитації. Друге видання, виправлене і доповнене – К.: “Каравела”; Львів: “Новий світ – 2000”, 2001. – 298 с.
5. Бруханський Р.Ф. Послідовність генерування моделі стратегічного управлінського обліку Глобальні принципи фінансового, облікового та аналітичного забезпечення аграрного сектора економіки: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 8-9 листопада 2018 р.). Вип. 1. ХНАУ, 2018. С. 9-12.
6. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік: підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 480 с.
7. Бутинець Ф.Ф. та інші. Організація бухгалтерського обліку. Підручник – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – с. 592
8. Бухгалтерський облік і прийняття рішень / За ред. проф. Смоленюка П.С.: Навч. посібник. – Хмельницький: НВП „Еврика” ТОВ, 2015. – 380 с.
9. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: Навчально-практичний посібник / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна та

- інші. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 536 с.
- 10.Валуєв Борис. Деякі спірні концепції, покладені в основу перебудови бухгалтерського обліку // Вісник тернопільської академії народного господарства. 2014. – № 4. – С.142-147.
- 11.Войцеховський М., Єрохин К., Коржунець О. "Все про будівництво" - Київ: Дебет-Кредит, 2014 р. - 86 стор.
- 12.Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
- 13.Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2010. – 840 с.
- 14.Гудзь Н.В. Бухгалтерський облік: навч. посібн.для внз/Н.В.Гудзь,П.Н.Денчук, Р.В.Романів ; М-во освіти і науки України.- 2-ге вид., перероб. і допов.-К.: Центр учб. літ.,2016.-424с.
- 15.Гужева В.М. “Інформаційні системи і технології на підприємствах” Київ, 2018.
- 16.Давидов Г.М. Аудит: Навч. посіб. – Київ:Знання,2018 – 363с.
17. Даньків І.Я. Бухгалтерський облік: Підручник. – К.: Знання, 2012. – 469
- 18.Державні будівельні норми України "Правила визначення вартості будівництва"(ДБН Д1.1-1-2000) із змінами та доповненнями.
- 19.Дікань Л.В. Контроль і ревізія: Навч. посібник. – К.: „Центр навчальної літератури”, 2014. – 245 с.
- 20.Домбровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. Управлінський облік: Навч. посіб. / За ред В.М. Домбровського. – К.: КНЕУ, 2015. – 278 .
- 21.Дроб’язко С.І. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу [Текст] : навч. посіб. / С.І. Дроб’язко, Т.М. Козир. С.Б. Холод / За заг. ред. П.Й. Атамаса. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 416 с.

22. Економічний аналіз: Навч. посібник / М.А.Болух, В.З.Бурчевський, М.І. Горбаток; За ред. акад. НАНУ, проф. М.Г.Чумаченка. – К.: КНЕУ, 2018.- 540
23. Єлисеєв А.В., Підлужний М.П. Податкове планування. Мінімізація оподаткування законними способами. – Л.: Ліга-Прес, 2017.- 274с.
24. Завитій О.П. Організація і методика економічного аналізу ефективності діяльності аграрних підприємств / О.П.Завитій // Всеукраїнський науково-виробничий журнал. Сталий розвиток економіки. 2015.-№2 – с.198-207.
24. Завитій О.П., Дідоренко Т.В., Кондрюк Л. Логістичні витрати виробничих підприємств як об'єкти обліку та контролю. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2019. № 1-2. С. 49–73.
25. Завитій О.П. Особливості формування стратегії економічного розвитку регіонів в сучасних умовах. Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції «Інновації партнерської взаємодії освіти, економіки та соціального захисту в умовах ілюзії та прагматичної реабілітації соціуму». м. Кам'янець-Подільський (26-27 квітня 2018 р), Подільський спеціальний навчально-реабілітаційний соціально-економічний коледж, 2018. С.88-90.
26. Завитій О.П. Стратегічне управління розвитком економічних систем на регіональному рівні Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень: матеріали VII всеукр. наук.-практ. конф. 26 квітн. 2018 р. (ЛТЕУ, м. Львів). Тернопіль : Крок, 2018. 167 с. С. 116-118.
27. Завитій О.П. Цифрова економіка – економіка віртуального світу Цифрова економіка: тренди та перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2018. С. 76-77.
28. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

- Україні” від 16 липня 1999 р. №996-XIV.(із змінами і доповненням)
29. Засадна Х.О., Шурпенкова Р.К. Бухгалтерський облік основних господарських операцій у програмі 1С: Бухгалтерія 7.7: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 237 с.
 30. Іваненков С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. Посібник.-Київ: Знання-прес, 2018.- 349 с.
 31. Кавторєва Я. "Будівництво: особливості бухгалтерського і податкового обліку" - Харків: Фактор, 2017 р. - 680 стор.
 32. Кислиця О.Я. Мяких І.М. Економічний аналіз. Навч. посіб. –К.: Видав-во Європейського університету 2013 р. – 170 с.
 33. Кіндрацька Л.М. Взаємодія теорії і практики при формуванні системи бухгалтерського обліку // Збірник наукових праць / За ред. М.І. Бахмата. Випуск 17, том 2. – Кам'янець-Подільський, 2017. – С .39-41.
 34. Краєва Я.В. Методи обліку виробничих запасів і калькулювання собівартості продукції в будівництві/Я.В.Краєва// Держава і регіон.-Серія «Економіка і підприємство». – 2017.- №5.-С.168-171.
 35. Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств: Навч. просіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Т-во “Знання”, 2016. – 294 с.
 36. Крупка Я.Д., Задорожний З.М., Микитюк Н.Я. та ін. Фінансовий облік : Підручник. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: Кондор – Видавництво. 2013. – 551 с.
 37. Ластовецький В. О. Виробничо-комерційний облік і внутрігосподарська управлінська звітність за центрами витрат і відповідальності. – Чернівці, Місто, 2013. – 156 с.
 38. Лень В.С. Стандарти бухгалтерського обліку в Україні: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 440 с.
 39. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / О.В. Лишиленко. - 3-тє вид., переробл. і доповн. – К. : ЦУЛ, 2011. – 670 с.

40. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. - К.: "ЦУЛ", 2016р. – 589с.
41. Лінник В.Г., Лінник С.В. Методологічні та організаційні аспекти управлінського обліку. Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. – Спец. вип.: Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах в умовах перехідної економіки. – К.: КНЕУ, 2016. – 549 с. - С.341-345.
42. Лоханова Н.О., Гайдукович Д.С. Розмежування бухгалтерського і податкового обліку на підприємствах //Розвиток обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи. Збірник наукових праць Державної академії статистики, обліку та аудиту. – К.:, 2014. – С.58-65.
43. Малюга Н.М. Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво. Навчальний посібник .- Житомир: ЖІТІ, 2016. – 480 с.
44. Малюга Н.М., Білоусова І.А., Герасимчук Н.В, Давидюк Т.В. Управлінський облік. – Житомир.: ЖІТІ, 2017. – 256с.
45. Методичний посібник за ред. Шевченкова Л. "Будівництво. Консультації. Первинна документація" - Дніпропетровськ: Баланс-Клуб, 2018 р. - 85 стор.
46. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Держбуду України №81 від 07.05.2002 р.
47. Мурашко О. Податковий облік і його узгодженість з фінансовим // Бухгалтерський облік і аудит: Науково-практичний журнал.- 2003.-№ 3.- с.50-53.
48. Наказ Держкомстату України та Держбуду України "Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві" від 21.06.02 р. №237/5.
49. Науково-практичний журнал "Бухгалтерський облік і аудит" - Київ, 2018-2019 рр.

- 50.Онищенко В.О. "Організація виробництва" - Дніпропетровськ: Лібра, 2003 р. - 450 стор.
51. Палюх, Микола. Роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством [Текст] / Микола Палюх // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 42-44.
- 52.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід". Затверджені Міністерством фінансів України від 29.11.1999 №290.
- 53.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Затверджені Міністерством фінансів України від 31.12.99 р. №318 із змінами та доповненнями.
- 54.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти". Затверджені Міністерством фінансів України від 28.04.01 р. №205 із змінами та доповненнями.
55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку // Затверджені відповідними наказами Міністерства фінансів України.
- 56.Пономаренко В.С. "Інформаційні системи і технології в економіці" Київ, Академія, 2012
- 57.Попович П.Я. Економічний аналіз та аудит на підприємстві: - Т.: Економічна думка, 2000 р. – 155с.
- 58.Пуцентейло П.Р. Завитій О.П. Особливості формування стратегії управління економічним розвитком регіону. Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка. 2017. № 27. С. 298–308.
59. Пушкар М.С. Управлінський облік. – Тернопіль: "Поліграфіст" ЛТД, 2014. – 164 с.
- 60.Пушкар М.С. Філософія обліку: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.

61. Саблук П.Т. Проблеми реформування бухгалтерського обліку та звітності в Україні // Збірник наукових праць / За ред. М.І. Бахмата. Випуск 17, том 2. – Кам'янець-Подільський, 2017. – С .5-8.
62. Сава, А. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в системі управління [Текст] / Андрій Сава, Микола Палюх, Ольга Завитій, Наталія Семенишена // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. пр. - 2017. - Вип. 1-2. - С. 21-28.
63. Савчук Т. Податковий облік як підсистема бухгалтерського обліку та основа реалізації системи оподаткування в Україні // Бухгалтерський облік і аудит: Науково-практичний журнал.- 2017.-№ 3.-с. 45-49.
64. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. – К.:КНЕУ, 2000. – 260 с.
65. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні [Текст] : монографія / М.С. Пушкар, Л.В. Нападовська, Я.Д. Крупка [та ін.]; за ред. М.С. Пушкаря. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – 267 с.
66. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт. Затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 09.02.96 р№186.(із змінами і доповненнями)
67. Ткаченко Н.М. "Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України" - Київ: Економіка. Фінанси. Право, 2013 р. - 670 стор.
68. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник. _5-те вид., допов. й переробл. – К,: А.С.К., 2010. – 784 с.
69. Ткаченко Н.М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку. – К.: А.С.К., 2015. – 348 с.
70. Труш В.Є., Чебан Т.М., Стефанович Н.Я. Управлінський облік.: навчально-методичний посібник. – К.: Кондор, 2017. – 296 с.
71. Управлінський облік: навч. посіб. / І. Б. Садовська, Н. В. Тлущкевич,

М. П. Гарасим ; Луц. нац. техн. ун-т. – Луцьк : РВВ ЛНТУ, 2010. – 560 с.

72. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами [Текст] : підручник / М.Ф. Огійчук, М.І. Беленкова, В.Я. Плаксієнко [та ін.]; / за ред. М.Ф. Огійчука. – 6-те видання; перероб. і доп. – К.: Алерта, 2016. – 1042 с.
73. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. – Київ: ЦУЛ, 2002.- 656с.
74. Чалий І.Ч. Будівельний облік для профі: секрети майстерності.-2-ге вид., перероб. і доп.-Х.: Фактор, 2017.- 464 с.
75. Шкір В.Д., Загородній А.Г. Інформаційні системи і технології в обліку – Львів: Вид-цтво націон. Ун-ту “Львівська політехніка”, 2015р. – 268с.
76. Шпанковська Н.Г. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій. Навч. посіб. / Н.Г. Шпанковська, Г.О. Король, К.Ф. Ковальчук [- та ін.]; за ред.. К.Ф. Ковальчука. – К.: Центр учбової літератури, 2017. – 328 с.